

Klaus Heinzel

DIE EINKOMMEN - UND KÖRPERSCHAFTSTEUER -
LICHEN SONDERMASSNAHMEN ZUR FÖRDERUNG
DER BETRIEBSINTERNEN KAPITALBILDUNG IN
DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND SEIT
DER WÄHRUNGSREFORM

EIN FISKALPOLITISCHER BEITRAG ZUR
DEUTSCHEN STEUERPOLITIK

1963
Frankfurt am Main 1962



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41551903_0003

Die einkommen- und körperschaftsteuerlichen
Sondermaßnahmen zur Förderung der betriebs-
internen Kapitalbildung in der Bundesrepublik
Deutschland seit der Währungsreform

Ein fiskalpolitischer Beitrag zur deutschen
Steuerpolitik

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
Frankfurt am Main



vorgelegt von
Diplom-Volkswirt Klaus Heinzel
aus Breslau
1962

Erstgutachter: Prof.Dr.Dr.h.c.Dr.h.c. Fritz Neumark

Zweitgutachter: Prof.Dr. Richard Herzog

Tage der mündlichen Prüfung: 25.4. und 24.7.1963

Tag der Promotion: 27.7.1963

	Seite
b) Steuererleichterung für buch- führende Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte (§ 32a EStG	51
aa) Zweck und Wesen der Vor- schrift	51
bb) Die Begünstigung nach § 32a EStG, ihr Anwendungsbereich und die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme	52
cc) Berechnung der Einkommen- steuer bei Inanspruchnahme des § 32a EStG	59
dd) Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen	60
2. Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens	64
a) Die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG	64
aa) Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme	64
bb) Die sachliche Reichweite der Vorschrift	65
aaa) Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffungen be- weglicher Wirtschaftsgüter	65
aaaa) Die nach § 7a EStG 1948 begün- stigten Wirt- schaftsgüter	65
bbbb) Die nach § 7a EStG 1949 und 1950 begünstig- ten Wirtschaftsgüter	66
bbb) Bewertungsfreiheit für Vertriebene, Flüchtlinge und politisch Ver- folgte	68
cc) Ausmaß und zeitlicher Gel- tungsbereich der Bewertungs- freiheit	69
aaa) Nach § 7a EStG 1948	69
bbb) Nach § 7a EStG 1949 und 1950	71
b) Die Bewertungsfreiheit nach § 7d EStG	74

	Seite
3. Bewertungsfreiheit für unbewegliche Wirtschaftsgüter	76
a) Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude (§ 7b EStG)	76
aa) Die sachliche Reichweite der Vorschrift	77
bb) Die Abschreibungen nach § 7b EStG, ihre Höhe, Bemessungsgrundlage und die zur Inanspruchnahme der Vorschrift Berechtigten	79
b) Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude (§ 7e EStG)	80
aa) Persönliche und sachliche Reichweite der Vorschrift	81
bb) Die Höhe der Bewertungsfreiheit	83
III. Die investitionspolitischen Auswirkungen der Maßnahmen	83
1. Steuervergünstigungen und Investitionsbereitschaft	84
a) Zur Frage des Einflusses der Sondervergünstigungen auf das Investitionskalkül der Investoren	84
b) Die Sondervergünstigungen als unmittelbarer Investitionsanreiz	98
aa) Die steuerlichen Auswirkungen der Inanspruchnahme der Vergünstigungen	98
bb) Die Vergünstigungen als unmittelbarer Investitionsanreiz während der ersten Wiederaufbauperiode	102
2. Die Bedeutung der Sondervergünstigungen für die Investitionsfinanzierung	107
a) Sondervergünstigungen und Investitionsfinanzierung in den Jahren 1949 und 1950	107
aa) Vorbemerkungen	107
bb) Die Inanspruchnahme der Vergünstigungen in den Jahren 1949 und 1950	110

	Seite
aaa) Die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach §§ 1o Abs.1 Ziff.3 bzw. 1oa und 32a EStG	110
bbb) Die Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e EStG	114
aaaa) Die Inanspruchnahme durch Einkommensteuerpflichtige	114
bbbb) Die Inanspruchnahme durch Körperschaftsteuerpflichtige	120
bb) Die Investitionen in den Jahren 1949 und 1950 in ihrem Verhältnis zu den Steuerbegünstigungsmitteln	122
aaa) Die vergleichbaren Bruttoinvestitionen	122
bbb) Der Anteil der Steuerbegünstigungsmittel an den vergleichbaren Bruttoinvestitionen	127
b) Die zusätzliche Bedeutung der Sonderabschreibungen für die Investitionsfinanzierung	129
C. Die Wende der bisherigen Steuerpolitik im Jahre 1951 und die weiteren Maßnahmen zur Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung	135
I. Die grundsätzliche Abkehr von der bisherigen Steuerpolitik und ihre Ursachen	135
1. Die Disproportionalitäten in der vertikalen Produktionsstruktur	135
2. Das außenwirtschaftliche Ungleichgewicht	138
II. Die Fortentwicklung des bisherigen Begünstigungssystems	140
III. Die weitere Begünstigung der betriebsinternen Kapitalbildung	145
1. Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb (§ 32b EStG)	145

	Seite
a) Entstehung, Wesen und Problematik der Vorschrift	145
b) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme und Anwendungsbereich des § 32b EStG	150
c) Dreijährige Bindung an die Besteuerung nach § 32b EStG	150
d) Die Einkommensbesteuerung bei Anwendung der Vorschrift	152
aa) Die Besteuerung der gewerblichen Gewinne	152
bb) Die nach dem Einkommensteuertarif versteuerten "Einkünfte"	156
e) Nachversteuerung der nicht entnommenen Gewinne	158
2. Die Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr auf dem Gebiet der Steuern vom Gewinn und Ertrag	160
a) Zur Einführung der Exportförderungsmaßnahmen und ihre Vorgesichte	160
b) Zur Frage der Auswirkungen der Vorschriften	163
c) Kritische Bemerkungen zur Verlängerung der Ausfuhrförderungsmaßnahmen in der Gewinn- und Ertragsbesteuerung im August 1953	167
d) Die Vorschriften im einzelnen	175
aa) Die begünstigten Ausfuhrlieferungen	175
aaa) Die begünstigten Exportwaren	175
bbb) Unmittelbare Ausfuhrlieferungen	176
ccc) Mittelbare Ausfuhrlieferungen	178
ddd) Lieferungen im Ausland	180
bb) Die begünstigten Lieferungen im Transithandel	182
cc) Die begünstigten Ausfuhrleistungen	183
dd) Die steuerfreie Rücklage	184
ee) Der bei der Gewinnermittlung absetzbare Betrag	186
ff) Der Umfang der Steuerbegünstigung	186

	Seite
gg) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen	193
3. Die Sondervergünstigungen für die Grundstoffindustrie (§ 36 IHG)	195
a) Die Sonderabschreibungen im Rahmen des Investitionshilfegesetzes	195
b) Die begünstigten Wirtschaftszweige	199
c) Die begünstigten Wirtschaftsgüter	199
d) Bindung der Sonderabschreibungsbeträge an neue Investitionen	201
e) Umfang und Bedeutung der Vergünstigung	203
aa) Das Ausmaß der Bewertungsfreiheit	203
bb) Die materielle Bedeutung des § 36 IHG	205
4. Die weiteren Sondermaßnahmen zugunsten des Bergbaus	213
5. Anerkennung der degressiven Abschreibung (Buchwertabschreibung)	217
a) Die Maßnahmen	217
b) Die degressive Abschreibung als Sondervergünstigung	224
6. Sonstige Vergünstigungen	230
a) Sondervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft	230
aa) Begünstigung der Beschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter und der Durchführung von Baumaßnahmen	230
bb) Abschreibungsfreiheit für Landarbeiterwohnungen	232
b) Sonderabschreibungen für Anlagen gegen die Verunreinigung von Wasser und Luft	234
c) Begünstigungen für private Krankenanstalten	236
D. Sozialpolitische Aspekte der Sondervergünstigungen - ihr Einfluß auf die Vermögenskonzentration	239
I. Die Sondervergünstigungen in der Einkommensteuer - ihre Verteilung nach Einkommensgruppen	240

	Seite
1. Die Verteilung im Jahre 1949	240
a) Die Problematik der statistischen Erfassung der Tatbestände und ihre Bedeutung für die Aussagekraft des statistischen Materials	240
b) Das relative Begünstigungsausmaß in den verschiedenen Einkommensgruppen	248
2. Die Verteilung im Jahre 1954	252
II Die Sondervergünstigungen in der Körperschaftsteuer	256
1. Die Verteilung nach Einkommensgruppen im Jahre 1949	256
2. Die Verteilung nach Körperschaftsarten	261
a) Die Verteilung im Jahre 1950	261
b) Die Verteilung im Jahre 1954	266
III. Die unterschiedliche Bedeutung der Sondervergünstigungen für die natürlichen und juristischen Personen	270
IV. Zusammenfassende und ergänzende Bemerkungen	273
E. Abschließende Würdigung der Maßnahmen	279
I. Allgemeine Bemerkungen zur Frage außerfiskalischer Zielsetzungen in der Besteuerung	279
II. Die wirtschaftspolitische Seite der Maßnahmen	282
1. Positive Auswirkungen im Rahmen des Wiederaufbaus	282
2. Investitionspolitische Nebenwirkungen	283
III. Die sozialpolitische Problematik der Maßnahmen	286
IV. Die rein finanzwirtschaftliche Problematik	289
V. Die Sondervergünstigungen als dirigistische Steuermaßnahmen	294
Literaturverzeichnis	303
Lebenslauf	

Abkürzungsverzeichnis

Abg.	= Abgeordneter
Abs.	= Absatz
Abschn.	= Abschnitt
ÄG (ÄndG)	= Änderungsgesetz
Änd	= Änderung
ÄndIHG	= Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Investi- tionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 22.8.1952 (BGBI I S.585)
2.ÄndIHG	= Zweites Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Inve- stitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 30.3.1953 (BGBI I S.107)
3.ÄndIHG	= Drittes Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Inve- stitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 19.12.1954 (BGBI I S.437)
AfA -	= Absetzung für Abnutzung
Art.	= Artikel
AusfFördG	= Gesetz über steuerliche Maß- nahmen zur Förderung der Aus- fuhr in der jeweils angegebe- nen Fassung
AusfFördÄndG	= Gesetz zur Änderung des Ge- setzes über steuerliche Maß- nahmen zur Förderung der Aus- fuhr vom 6.8.1953 (BGBI I S.884)
Erste AusfFördDV	= Erste Verordnung zur Durch- führung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur För- derung der Ausfuhr vom 7.9. 1951 (BGBI I S.821)
AusfFördÄndDV	= Verordnung zur Änderung und Ergänzung der Ersten Verord- nung zur Durchführung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 15.9.1952 (BGBI I S.617)
Zweite AusfFördÄndDV	= Zweite Verordnung zur Änderung und Ergänzung der Ersten Ver- ordnung zur Durchführung des Gesetzes über steuerliche Maß- nahmen zur Förderung der Aus- fuhr vom 31.12.1954 (BGBI 1955 I S.3)
AusfFördDV 1954	= Verordnung zur Durchführung des Ausfuhrförderungsgesetzes in der Fassung vom 31.12.1954 (BGBI 1955 I S.7)

AusfFördR	= Richtlinien zum Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr (Anlage 2 zu den EStR 1951)
AusfFördER	= Ergänzungsrichtlinien zum Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr für das Kalenderjahr 1952 (BStBl 1955 I S.21)
Bd.	= Band
BdF	= Bundesminister der Finanzen
BDI	= Bundesverband der Deutschen Industrie
BdL	= Bank deutscher Länder
BFH	= Bundesfinanzhof
BGBI	= Bundesgesetzblatt
BStBl	= Bundessteuerblatt
Buchst.	= Buchstabe
Bundestags-Drs.	= Bundestags-Drucksache
BVFG	= Gesetz über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge (Bundesvertriebenengesetz) vom 19.5.1953 (BGBI I S.201)
CEEC	= Committee of European Economic Cooperation
Diss.	= Dissertation
ECA	= Economic Cooperation Administration
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG 1948	= Einkommensteuergesetz in der Fassung des Anhangs zum Gesetz Nr.64 vom 20.6.1948 (Beilage 4 zum Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrates 1948 Nr.14 - StuzBl S.123)
EStG 1949	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 10.8.1949 (WiGBI S.266)
EStG 1950	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 28.12.1950 (BGBI 1951 I S.1)
EStG 1951	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 17.1.1952 (BGBI I S.33)
EStG 1953	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 15.9.1953 (BGBI I S.1355)
EStG 1955	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 21.12.1954 (BGBI I S.441) unter Berücksichtigung des Zweiten Änderungsgesetzes vom 11.8.1955 (BGBI I S.505)
EStG 1957	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 13.11.1957 (BGBI I S.1793)

EstG 1958	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 23.9.1958 (BGBl I S.673)
EstG 1960	= Einkommensteuergesetz i.d.F. vom 11.10.1960 (BGBl I S.789)
EstDV 1948	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. der VO zur Änd. der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 16.10.1948 (WiGBI S.139)
EstDV 1949	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 2.6.1949 (WiGBI S.109)
EstDV 1950	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. vom 28.12.1950 (BGBl 1951 I S.22)
EstDV 1951	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. vom 17.1.1952 (BGBl I S.54)
EstDV 1953	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 31.3.1954 (BGBl I S.67)
EstDV 1955	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung vom 21.12.1955 (BGBl I S.756) unter Berücksichtigung der VO zur Änd. der EstDV vom 14.3.1956 (BGBl I S.107)
EstDV 1956/57	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. vom 26.4.1958 (BGBl I S.306)
EstDV 1958	= Einkommensteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. vom 13.3.1959 (BGBl I S.121)
EstR II/1948 u. 1949	= Einkommensteuer-Richtlinien für die Zeit vom 21.6.1948 bis 31.12.1948 und für das Kalenderjahr 1949 (MinBlFin 1949/50 Ausgabe A S.349)
EstR 1950	= Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1950 (BStBl 1951 I S.287)
EstR 1951	= Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1951 vom 31.5.1952 (BStBl 1952 I S.289)
EstER 1952	= Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien für das Kalenderjahr 1952 vom 22.5.1953 (BStBl I S.125)
EstR 1953	= Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1953 vom 6.4.1954 (BStBl I S.69)
EstER 1954	= Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien für das Kalenderjahr 1954 vom 6.4.1955 (BStBl I S.139)

EstR 1955	= Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1955 vom 6.4.1956 (BStBl I S.75)
EstR 1960	= Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1960 vom 24.4.1961 (Bundesanzeiger Nr.84 vom 3.5.1961)
EZU	= Europäische Zahlungsunion
FG	= Finanzgericht
gem.	= gemäß
GemMinBl	= Gemeinsames Ministerialblatt
GVBl	= Gesetz- und Verordnungsblatt
HGB	= Handelsgesetzbuch
Hrsg.	= Herausgeber
i.d.F.	= in der Fassung
i.e.	= id est
i.(e./w.)S.	= im (engeren/weiteren) Sinne
ib.	= ibidem
IHG	= Gesetz über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 7.1.1952 (BGBl I S.7)
Erste IHDV	= Erste Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 5.4.1952 (BGBl I S.232)
Zweite IHDV	= Zweite Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft vom 23.8.1952 (BGBl I S.587)
Jg.	= Jahrgang
KStDV 1948	= Erste Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes vom 6.2.1935 (RGBl I S.163) i.d.F. der VO zur And. der Ersten VO zur Durchführung des KStG vom 16.10.1948 (WiGBI 1948 Nr.28 S.181)
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
l.c.	= loco citato
MinBlFin	= Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
NF	= Neue Folge
OEEC	= Organization for European Economic Cooperation
OFD	= Oberfinanzdirektion
OFH	= Oberster Finanzgerichtshof
o.J.	= ohne Jahr
o.O.u.J.	= ohne Ort und Jahr
p.a.	= per annum
RAO	= Reichsaogabenordnung
RdAnw.	= Rundanweisung

RdF	=	Reichsminister der Finanzen
Rdvfg.	=	Rundverfügung
RGBl	=	Reichsgesetzblatt
Richtl.	=	Richtlinien
RStBl	=	Reichssteuerblatt
RWP-Blattei	=	Blattei-Handbuch "Rechts- und Wirtschaftspraxis"
sc.	=	scilicet
Sp.	=	Spalte
StAnpG	=	Steueranpassungsgesetz
StuZBl	=	Steuer- und Zollblatt
Tab.	=	Tabelle
UStDB 1951	=	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz i.d.F. vom 1.9.1951 (BGBl I S.796)
UStDB 1953	=	Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz i.d.F. der Fünften Verordnung zur Änderung der Durchführungsbe- stimmungen zum Umsatzsteuer- gesetz vom 5.8.1953 (BGBl I S.792)
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
VA zu § 32b EStG	=	Verwaltungsanordnung zu § 32b des Einkommensteuergesetzes vom 23.8.1952 (BStBl 1952 I S.771)
VO	=	Verordnung
VOL	=	Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft vom 2.6.1949 (WiGBI S.95)
VZ	=	Veranlagungszeitraum
WiGBI	=	Gesetz- und Verordnungsblatt des Wirtschaftsrats für das Vereinigte Wirtschaftsgebiet; ab September 1948: Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes
WiSta.	=	Wirtschaft und Statistik
Ziff.	=	Ziffer

A. Einleitung

I. Der Gegenstand der Untersuchung

Am Beginn der deutschen Nachkriegswirtschaftspolitik, den man - trotz weiter bestehender politischer Fesseln - auf den Zeitpunkt der Währungsneuordnung im Juni 1948 datieren kann¹⁾, stand das unmittelbare Ziel eines ebenso raschen wie möglichst breiten Wiederaufbaus der deutschen Wirtschaft, die durch den zweiten Weltkrieg in überaus starkem Maße in Mitleidenschaft gezogen worden war.

Folgt man den Schätzungen von Harmssen, so wird man annehmen können, daß die Kapazitätseinbußen der westdeutschen Industrie durch Krieg und Kriegsfolgen nahezu ein Drittel betragen haben²⁾. Etwa 40% der Wohnungen waren zerstört³⁾. Die deutsche Handelsflotte war praktisch neu aufzubauen. Das gleiche galt infolge der Ost-West-Teilung Deutschlands für eine Reihe neuer, bisher vornehmlich in Ost- und Mitteldeutschland vertretener Industriezweige. Der noch vorhandene Produktionsapparat war durch die jahrelange Überbeanspruchung während des Krieges heruntergewirtschaftet, in dieser Zeit aber regelmäßig ebensowenig ersetzt worden, wie in den ersten drei Jahren nach dem Zusammenbruch, so daß auch während dieses Zeitraumes die Verschlechterung der Betriebsanlagen und -ausrüstungen anhielt.

1) Vgl. auch Helmut Meinhold, Westdeutsche Wirtschaftspolitik und Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.20/II, Berlin 1960 S.1333.

2) Vgl. G.W. Harmssen, Am Abend der Demontage, Bremen 1951 S.25 f.

3) Vgl. Ein Rechenschaftsbericht über die deutsche Finanzpolitik 1949 bis 1953. Die Rede von Bundesfinanzminister Schäffer zur Vorlage des Bundeshaushaltsplanes 1953/54 und der Reform der Einkommensteuer vor dem Deutschen Bundestag am 28. Januar 1953, (Hrsg. Presse- und Informationsamt der Bundesregierung o.O. u. J.) S.3.

Zu den dringlichsten wirtschaftspolitischen Aufgaben zählte deshalb neben dem Wohnungsbau zunächst einmal "der Wiederaufbau der Infrastruktur, die Erneuerung des industriellen Produktionsapparates"¹⁾. Denn nur ein scharfer Anstieg der Produktion konnte die Aussicht eröffnen, das (vor der Währungsreform weitgehend verdeckte) Beschäftigungsproblem zu lösen, das insbesondere durch den Zustrom Millionen Vertriebener ständig neue Nahrung erhielt. Nur auf einer hohen Produktion hochwertiger, konkurrenzfähiger Industrieerzeugnisse konnte ein Export aufgebaut werden, welcher die erhöhte Importabhängigkeit Westdeutschlands infolge des Verlustes des deutschen Ostens und der gestiegenen Bevölkerungsdichte zu kompensieren und seine "viability", seine wirtschaftliche Lebensfähigkeit²⁾, zu garantieren vermochte. Und nur ein hohes Volkseinkommen konnte andererseits die Bewältigung der starken Belastungen in Aussicht stellen, denen sich die öffentlichen Haushalte in Form von Besatzungslasten, aus der Kriegsopferversorgung, der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Eingliederung der Vertriebenen (soziale Kriegsfolgelasten) und aus der sozial- wie wirtschaftspolitisch vordringlichen Unterstützung des Wohnungsbaus - um nur einige der wichtigsten Posten zu nennen - konfrontiert sahen³⁾.

Überschaut man heute rückblickend den erfolgreichen und eindrucksvollen deutschen Wiederaufstieg, so läßt sich sagen, daß die Finanzpolitik, oder genauer: die Steuerpolitik, ein gerüttelt Maß Anteil daran hatte. "Für die Lösung dieser Aufgaben kam im Rahmen

-
- 1) Werner Ehrlicher, Die deutsche Finanzpolitik seit 1924, Heft 65 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern", Bonn 1961 S.10.
 - 2) Im Sinne der internationalen Marshallplan-Diskussion, sc. Erreichung der Unabhängigkeit von Auslandshilfe.
 - 3) Vgl. dazu auch die instruktive Bundestags-Drs. Nr.1000 (1.Wahlperiode), Übersicht über die Finanz- und Haushaltslage des Bundes und der Länder im Rechnungsjahr 1950.

der gegebenen Wirtschaftsverfassung der makroökonomische Ansatz der Finanzpolitik nicht in Frage, da er zwangsläufig zu Inflationstendenzen hätte führen müssen. Das Ziel mußte vielmehr sein, durch Einwirkung auf die privaten Spar- und Investitionsentscheidungen die Investitionsquote auf Kosten der Konsumquote anzuheben."¹⁾ Dieses Bestreben bildete auch zum größten Teil den Inhalt der deutschen Finanzpolitik in der Zeit des eigentlichen Wiederaufbaus von 1948 bis 1954, allerdings mit temporär unterschiedlicher Akzentuierung der Förderung von Kapitalbildung und/oder Kapitalverwendung. Dabei soll unter "Kapital" - soweit nicht ausdrücklich von Realkapital gesprochen wird - hier wie im folgenden derjenige Teil des Volkseinkommens verstanden werden, der weder konsumiert noch gehortet, also "gespart" wird und insoweit investitionsdisponibel ist. Dazu gehören dann auch die nicht entnommenen Unternehmensgewinne, und zwar gleich, ob die Einbehaltung in der Form eines offenen Gewinnausweises erfolgt oder über antizipierten betrieblichen Aufwand in Gestalt stiller Reserven.

In der Zeit des ersten Wiederaufbaus von der Währungsreform bis 1951 lag das Schwergewicht der in dieser Phase ergriffenen steuerpolitischen Maßnahmen auf einer Anzahl von Sondervergünstigungen, die primär-spezifisch eine Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung verfolgten. Ihre wirtschaftspolitische Zielsetzung waren zugleich Unterstützung und Forcierung von Wiederaufbau, Ausbau sowie Modernisierung und Rationalisierung des deutschen Wirtschaftsapparates durch die Schaffung eines gewissen steuerlichen Investitionsanreizes, obschon im großen und ganzen nicht von einer direkten, bei einer Anzahl

1) Werner Ehrlicher, Die deutsche Finanzpolitik seit 1924, l.c. S.10.

von Maßnahmen bestenfalls von einer indirekten Einflußnahme auf die Art der Kapitalverwendung¹⁾ gesprochen werden kann. Immerhin läßt sich sagen, daß bei dem damals hohen Kapitalbedarf schon die steuerliche Begünstigung der betriebsinternen Kapitalbildung an sich einen ausreichenden Investitionsanreiz bot.

Die Wirkungsbreite der Maßnahmen und die Geschlossenheit des Vergünstigungssystems erlauben es, diesen Zeitabschnitt als die Periode der (prädominierenden) Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung "auf breiter Front" zu charakterisieren. Binnen- wie außenwirtschaftspolitische Gründe gaben dann den Anlaß, von dieser Form der steuerlichen Unterstützung des deutschen Wiederaufstiegs generell im Laufe des Jahres 1951 grundsätzlich abzugehen. In den Vordergrund wurde nunmehr die Kapitalbildung über den Kapitalmarkt gestellt, sei es durch eine stärkere Begünstigung gewisser Kapitalansammlungsformen, sei es durch eine steuerliche Begünstigung bestimmter Kapitalerträge oder eine bevorzugte Behandlung von Gewinnausschüttungen bei den anonymen Gesellschaften. Allerdings bedeutete das nicht, daß die Begünstigung der betriebsinternen Kapitalbildung in den folgenden Jahren ohne jegliche Bedeutung geblieben wäre. Sie behielt jedoch nicht die Geschlossenheit des Systems der ersten Wiederaufbauperiode, sondern nahm differenzierende Formen an, so daß sich dieser Zeitraum unter dem Blickwinkel der steuerlichen Begünstigung der betrieblichen Kapitalbildung auch als die Periode der differenzierenden Förderung der betriebsinternen Kapital-

1) Bei den Sonderabschreibungen einmal durch die ihnen immanente Tendenz zur fortlaufenden Induzierung neuer Investitionen wie auch durch die Abhängigkeit der Inanspruchnahmemöglichkeit von der vorherigen Durchführung einer Investition überhaupt.

bildung bezeichnen ließe. Die Gesamtheit der in den Jahren nach der Währungsreform vom Juni 1948 auf dem Gebiete der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung ergriffenen Sondermaßnahmen zur steuerlichen Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung im oben verstandenen Sinne sind Betrachtungsobjekt der vorliegenden Arbeit.

II. Allgemeine Vorbemerkungen zum Gang und Aufbau der Arbeit

Bei dem hier in Betracht stehenden Ausschnitt deutscher Finanzpolitik handelt es sich um Maßnahmen, die überwiegend speziell im Dienste der allgemeinen Wirtschaftspolitik standen. Das impliziert, daß sie auch nur auf dem Hintergrund der jeweiligen historischen wirtschaftlichen Situation gesehen werden können, und es bedeutete für die vorliegende Untersuchung, daß die in Betracht stehenden steuerpolitischen Maßnahmen in ihren wirtschaftspolitischen Zusammenhang zu stellen und in diesem Rahmen abzuhandeln waren. Da die steuerliche Entwicklung der Nachwährungsepoche, mit der die Arbeit einsetzt, durch die steuerpolitische Situation in der Vorwährungszeit wesentlich mitbestimmt wurde, war auch ein Rückblick auf diese in die Betrachtungen mit einzubeziehen.

Die Aufgliederung der Arbeit wurde sodann von der unser Betrachtungsobjekt unmittelbar berührenden Zäsur der deutschen Finanz- bzw. Steuerpolitik im Jahre 1951 bestimmt, die, bei weiterer spezieller Ausrichtung auf eine hohe Investitionsrate, nunmehr die Förderung des Kapitalmarktes in den Mittelpunkt der wirtschaftspolitisch orientierten einkommenspolitischen Eingriffe stellte. Entsprechend der allgemeinen wirtschaftspolitischen Zielsetzung der

steuerlichen Sondermaßnahmen wurde auch die Frage ihrer Bedeutung als Investitionsanreiz und für die Durchführung der Investitionen aufgegriffen. Hierfür bot sich in erster Linie der die Periode des ersten wirtschaftlichen Wiederaufbaus umfassende Teil B an, da nur in dieser ein quasi geschlossenes Vergünstigungssystem zur Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung vorlag und für diesen Zeitraum außerdem das umfangreichere statistische Material zur Verfügung stand. Dem sich mit der weiteren steuerlichen Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung von 1951 ab befassenden Teil C, in welchem auch auf die allgemeine Zulassung der degressiven Abschreibung eingegangen wird, folgt eine Betrachtung der Sondervergünstigungen unter sozialpolitischen Aspekten, der sich eine allgemeine und abschließende Würdigung anschließt.

Bei der Behandlung der Sondervergünstigungen selbst zeigte es sich, daß sie sich nicht mit der Wiedergabe einiger weniger Kernsätze begnügen konnte, da dies ein ebensowenig ausreichendes Bild vermittelt hätte wie etwa eine Abhandlung der Einkommensteuer nur unter Berücksichtigung der Einkommensteuersätze. Gerade viele der Detailbestimmungen, wie sie vor allem in Form der ständigen Änderungen auftraten, waren für Bedeutung und Auswirkung der eigentlichen Begünstigung oft von erheblichem Einfluß, ganz abgesehen davon, daß auch nur eine eingehendere Behandlung der Maßnahmen ihre finanzwirtschaftliche und steuerliche Problematik, wie sie insbesondere durch ihren hohen Grad an Kompliziertheit bedingt ist, zu erkennen gibt.

B. Die Maßnahmen von der Währungsreform bis 1951

I. Die wirtschafts-, steuer- und spezifisch politische Ausgangssituation

1. Aufgaben und Bedeutung der Besteuerung in der Vor- währungswirtschaft und die Notwendigkeit ihrer Än- derung im Zusammenhang mit der Währungsreform

Die drastischen steuerpolitischen Maßnahmen, welche von den Siegermächten nach dem Zusammenbruch des Deutschen Reiches verfügt wurden, führten schon durch eine starke Erhöhung der Sätze der ohnehin auf den Kriegsbedarf zugeschnittenen Steuern des Jahres 1945 zu einer geradezu hypertrophen Steuerbelastung¹⁾. Zwar war die deutsche Wirtschaft und Verwaltung von Anbeginn hiergegen aufgetreten; ihre Vorstellungen hatten jedoch nur geringen Erfolg²⁾.

Unter "normalen" Verhältnissen hätte ein derartiger Steuerdruck ohne Zweifel jedwede Wirtschaftstätigkeit paralysiert; der wirtschaftliche Wiederaufbau eines Lan-

-
- 1) Die einschneidendsten Maßnahmen der Kontrollratsgesetzgebung erfolgten bei der Einkommensteuer, gegenüber deren Erhöhung sämtliche anderen Steueränderungen zurückblieben. Hier wurde der Tarif der Steuergruppe I, der als eindeutig bevölkerungspolitisch motivierter Ausnahmetarif der Reichseinkommensteuer die stärkste Belastung aufwies, um grundsätzlich 35% erhöht. In der Steuerklasse I betrug bereits in der Tarifstufe von 2 400 bis 2 800 RM die Stufenbelastung 50%. Die Belastungsgrenze von 50% (effektive ausmachende Gesamtbelastung) wurde in der Steuerklasse I der veranlagten Einkommensteuer bereits bei einem Jahreseinkommen von 14 140 RM erreicht. Bei 100 000 RM betrug die Gesamtbelastung 85,5%. Darüber hinausgehende Einkommensteile wurden mit 95% weggesteuert. (Bei der Lohnsteuer wurden die bisherigen Sätze der Steuergruppe I um 25% erhöht.) Daneben erfolgte eine scharfe Einschränkung der Sonderausgaben. Kriegsverluste durften keine erfolgsmindernde Berücksichtigung finden. Die Vermögensteuer wurde von bisher 0,5% für natürliche Personen auf 1% bis 2,5%, für juristische Personen auf 2% bzw. 2,5% heraufgesetzt. Die Reichskörperschaftsteuersätze wurden in den einzelnen Stufen auf 35% bis 65% erhöht.
 - 2) Das Kontrollratsgesetz Nr.61 vom 19.12.1947 brachte nur für die Gehalts- und Lohnempfänger der unteren Einkommensklassen einige Lohnsteuererleichterungen.

des, das ein "totaler" Krieg in ein ebenso totales Chaos gestürzt hatte, wäre völlig illusorisch gewesen. In den ersten Nachkriegsjahren stellten sich jedoch dem deutschen Wiederaufbau weit stärkere Hemmnisse entgegen. Die Steuerbelastung war nur das Pendant einer aus dem Kriege übernommenen, nun durch die Zweigleisigkeit von deutschen und alliierten Instanzen noch übersteigerten, mehr oder minder ohnmächtigen planwirtschaftlichen Zwangsbewirtschaftung. Ihr Zweck bestand - außer in der Vermeidung von Defiziten in den Länderhaushalten als mögliche Quellen weiterer inflatorischer Entwicklungen - primär in der Abschöpfung des inflatorischen Geldüberhangs aus der vorangegangenen "geräuschlosen" Kriegsfinanzierung, eines Geldes, das infolge mangelnder Kaufmacht und sinkender Kaufkraft ständig an Wert verlor und durch den Naturaltausch ersetzt wurde.

Zwangsbewirtschaftung und "Kompensation" (wie der Vorgang illegaler Warenbeschaffung auf dem Wege des Naturaltausches bezeichnet wurde) waren aber nur der Ausdruck für einen mitunter geradezu hoffnungslosen Rohstoff- und Nahrungsmittelmangel, der die gesamte Wirtschaftstätigkeit lähmte und zu einem allgemein niedrigen Versorgungsstand führte. Dieser wurde noch durch die Zonenteilung mit allen ihren Folgen verschärft, welche das einheitliche Wirtschaftsgefüge Deutschlands zerriß, das Anfang 1947 durch den Zusammenschluß der angelsächsischen Zonen nur teilweise, wenn auch unter Zusammenfassung des größten Teils des deutschen Industriepotentials, wiederhergestellt werden konnte. Geschmäälert wurde der ohnehin spärliche Güterstrom schließlich auch dadurch, daß in dem Maße, in dem die Diskussion um eine Währungsreform den Vorteil des Sachwertbesitzes gegenüber dem Geldwertbesitz erkennen ließ, ein zunehmender Anteil der Produktion in Warenhorten versickerte¹⁾.

1) Vgl. z.B. Albert Schäfer, Wirtschaftspolitische Reden 1946-1955, Hamburg 1956 S.23; vgl. auch Eduard Wolf, Geld- und Finanzprobleme der deutschen Nachkriegswirtschaft, in: Die deutsche Wirtschaft zwei Jahre nach dem Zusammenbruch (Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung - Institut für Konjunkturforschung), Berlin 1947 S.230 f.

Der drückende Rohstoffmangel, unter dem die Wirtschaft litt, war dabei nicht nur eine Folge der Abschnürung Deutschlands von den ausländischen Rohstoffzufuhren, auf welche die industrielle Erzeugung von jeher zu einem großen Teil angewiesen war; auch die durch Zwangsexporte noch zusätzlich beeinträchtigte, völlig unzureichende Versorgung mit den verfügbaren inländischen Rohstoffen, ganz besonders mit Kohle¹⁾, hielt die Produktion der von unmittelbaren Kriegseinwirkungen und Demontagen verschont gebliebenen Industrien am Boden, so daß nicht einmal die verschiedenen Schlüsselindustrien auferlegten Produktionslimits erreicht und diese schließlich sogar zu (Produktions-) Planzielen wurden²⁾.

In stärkstem Ausmaß machte sich hier - wie allerorts in der Industrie - der Facharbeitermangel bemerkbar. Dieser war nicht nur eine Folge der Bevölkerungsverluste und der ebenfalls kriegsverursachten Veränderungen in der regionalen Bevölkerungsverteilung und -struktur, sondern vor allem Ausdruck einer besonders in den Industriegebieten katastrophalen Ernährungslage, welche die Menschen dazu zwang, sich an erster Stelle der Nahrungsmittelbeschaffung zu widmen, anstatt (soweit nicht schon eine partielle Naturalentlohnung erfolgte) über das erforderliche Maß zu Stopplöhnen für ein Geld zu arbeiten, das kaum mehr als eine "Anweisung auf das Sozialprodukt" betrachtet werden konnte und das ohnehin zur Durchführung der notwendigen Geldumsätze durch geringfügige Schwarzmarktgeschäfte leicht zu beschaffen war³⁾. Zusammen mit der völlig unzureichenden Versorgung

-
- 1) Und zwar anfänglich durch die zu geringe Förderung, später infolge der auftretenden Transportengpässe.
 - 2) Vgl. dazu Otmar Emminger, Wirtschaftsplanung in der Bizone, in: Wirtschaftsprobleme der Besatzungszonen, Berlin 1948 S.158 f.
 - 3) So weist z.B. E. Wolf darauf hin, daß ein ungelernter Arbeiter durch Verkauf der etwa im 2.Quartal 1947 im britischen Sektor Berlins ausgegebenen Zigarettenzuteilung von 40 Zigaretten pro Mann und Sechs-Wochen-Periode auf dem Schwarzen Markt einen Gewinn von 73,60 RM erzielen konnte. Das entsprach ungefähr seinem regulären Netto-Verdienst von mindestens 2 Wochen (vgl. Eduard Wolf, Geld- und Finanzprobleme ... l.c. S.227). Allerdings können die Ursachen des geringen Arbeitsangebots nicht nur im hohen Geldüberhang gesucht werden. Damit wird immer zu rechnen sein, solange die Kaufmacht des Geldes insbes. in Bezug auf Necessaria beschränkt ist.

auf den übrigen Sektoren lebensnotwendiger Güter und der großen Wohnraumnot drückte dies die Arbeitsmoral ebenso wie das physische Arbeitsvermögen auf einen Tiefpunkt herab¹⁾.

An eine autonome Lösung des Ernährungsproblems war aber schon durch den Verlust der agrarischen Überschußgebiete jenseits von Oder und Neiße und dem damit verbundenen Bevölkerungszustrom aus diesen, aber auch anderen Ostgebieten, nicht zu denken. Entscheidende Voraussetzung für einen systematischen Wiederaufbau der deutschen Wirtschaft blieb die Hilfeleistung von außen - praktisch also der Siegermächte - in Form einer hinreichenden Ausstattung mit Subsistenz- und Produktionsmitteln, also eine primäre, den Erfordernissen adäquate Realkapitalausstattung der deutschen Wirtschaft, denn nur auf diese Weise konnte der circulus vitiosus des (Real-) Kapitalmangels, der in der Tat auch als "tödlicher Kreislauf" zu bezeichnen war²⁾, durchbrochen werden. Dazu gehörten des weiteren der Abbruch der - oft für beide Teile gleichermaßen ökonomisch widersinnigen - Demontagen sowie die Aufhebung der Produktionsverbote und -beschränkungen, die sich nur im Zustand allgemeiner wirtschaftlicher Lethargie nicht voll auszuwirken vermochten, und nicht zuletzt eine Revision der Außenhandelspolitik.

Derartiges stand freilich nur von einem grundlegenden Wandel der alliierten Deutschlandpolitik zu erwarten, die sich für Westdeutschland denn auch schon 1947 anbahnte, und zwar nicht nur aus spezifisch politischen, sondern in gleichem Maße aus wirtschaftspolitischen Gründen, aus der Erkenntnis der Schlüsselposition Westdeutschlands für den

1) Die Bedeutung der hier dargelegten Zusammenhänge kann kaum deutlicher demonstriert werden als durch die Erfolge der bevorzugten Behandlung der Bergarbeiter Anfang 1947.

2) Rudolf Stucken (Deutsche Geld- und Kreditpolitik 1914-1953, Tübingen 1953 S.226) spricht in diesem Zusammenhang von einem "unheilvollen Zirkel".

gesamten wirtschaftlichen Wiederaufbau Europas¹⁾. Seinen materiell sichtbaren Ausdruck fand dieser Wandel vor allem in der Einbeziehung Westdeutschlands in das Europäische Wiederaufbauprogramm²⁾.

Von nicht minder großer Bedeutung für die Gesundung der deutschen Wirtschaft war daneben die Durchführung einer Wirtschaftsreform, die - neben einer grundsätzlichen Änderung der bisherigen Wirtschaftslenkung - vor allem eine Neuordnung des Geldwesens zum Inhalt haben mußte, um Geld- und Güterseite wieder in sinnvolle Relationen zu bringen und dem Geld die ihm im geldverkehrswirtschaftlichen Prozeßablauf normalerweise zukommende aktive Rolle wiederzugeben.

Das steuerpolitische Korrelat zu diesen Maßnahmen bildete - als weiterer Bestandteil der Wirtschaftsreform - notwendigerweise die Änderung der alliierten Kontrollratssteuergesetzgebung der vorhergehenden Wirtschaftsperioden, von denen Bühler meinte, daß sie in der Finanzwissenschaft einmal ähnlich einzigartig dastehen werden wie schließlich der Krieg selbst³⁾, die sich aber infolge des hohen Geldüberhangs und durch eine - doch schon auf Grund der geld- und güterwirtschaftlichen Situation bedingte - sehr geringe Steuermoral⁴⁾ generell keineswegs

1) Vgl. die auszugsweise Wiedergabe des Harriman-Berichtes vom November 1947 über die besondere Lage der Bizone, in: Deutschland und das Europäische Wiederaufbauprogramm - Die wichtigsten Dokumente (Hrsg. Economic Cooperation Administration Office of the Special Mission to Germany) Frankfurt/M o.J. S.26 ff, in dem auch auf entsprechende Passagen des CEEC-Berichtes vom September 1947 eingegangen wird.

2) Am prägnantesten läßt sich dieser Wandel wohl mit dem Schlagwort: "Vom Morgenthauplan zum Marshallplan" charakterisieren.

3) Vgl. Ottmar Bühler, Die Steuerreform im Zuge der Geldsanierung und des Lastenausgleichs, in: Geldsanierung und Betrieb, Lüdenscheid 1948 S.22.

4) Nach amtlichen Schätzungen wurden 40 bis 60% der Einkommensteuer hinterzogen, vgl. Grundsätzliches zur Steuerreform, Handelsblatt 1948 Nr.16 S.6; Die neuen Steuer-Vorschläge, Wirtschafts- und Finanzzeitung 1948 Nr.15 S.6.

voll auswirkten¹⁾, wenn auch unsoziale Folgen im einzelnen wohl nicht zu bestreiten sein mögen.

Nach der primär Kaufkraft abschöpfenden Funktion während der "zurückgestauten" Inflation mußte nunmehr wieder die Wirkung der Besteuerung auf die "incentives" und die - in engem Zusammenhang damit stehende - Kapitalbildung in den Vordergrund rücken, zumal da die deutsche Wirtschaft nach dem bisher wohl folgenschwersten aller Kriege vor einem überaus hohen Kapitalbedarf stand.

2. Die deutsche Steuerpolitik nach der Währungsreform unter dem Einfluß politischer Hemmnisse und der wirtschaftspolitischen Entwicklung

a) Der spezifisch politische und allgemein wirtschaftspolitische Hintergrund der Steueränderungen vom Juni 1948 und April 1949

Die deutschen Vorschläge für die im Zusammenhang mit der Währungsneuordnung durchzuführende Steuerreform zielten denn auch auf eine Senkung der leistungshemmenden Steuerbelastung, wie sie insbesondere in dem maßlos überhöhten Einkommensteuertarif zum Ausdruck kam, und auf eine erste Förderung der Kapitalbildung ab.

So sollte die Spartätigkeit der privaten Haushalte durch die Wiederanerkennung einer Reihe von Aufwendungen als Sonderausgaben, welche durch die Kontrollratsgesetzgebung gestrichen worden waren, sowie durch die zusätzliche

1) So schreibt auch H.C. Wallich (Triebkräfte des deutschen Wiederaufstiegs, Frankfurt/M 1955 S.65): "In Wirklichkeit war die Bürde (sc. der Einkommensteuergesetzgebung) bei weitem nicht so schwer. Viele Leute waren nicht auf ihre Nominaleinkommen angewiesen, und im Vergleich zu den Schwarzmarktpreisen war die Belastung durch die Einkommensteuer noch niedrig. Von einer Beseitigung des Arbeitsanreizes konnte in diesem Fall nicht mehr die Rede sein, da die legalen Löhne und Gehälter an sich schon kaum anregend wirkten."

steuerliche Begünstigung einer Anzahl von Kapitalansammlungsverträgen innerhalb des Sonderausgabenabzugs ange-regt werden. Zur Förderung der betriebsinternen Kapital-bildung wurde die schon im Jahre 1941 eingeführte steuer-liche Bevorzugung der Nichtentnahme von Gewinnen beibe-halten und eine Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffun-gen in Form des § 7a EStG aufgenommen, die "in erster Linie den Kriegsgeschädigten und Ostverdrängten beim Wie-deraufbau ihrer Existenz helfen"¹⁾ sollte. Die von deut-scher Seite erstrebte Senkung des Einkommensteuertarifs scheiterte jedoch an dem Einspruch der französischen Mi-litärbehörden²⁾, so daß sie nicht in vollem Maße verwirk-licht wurde³⁾.

Die Bemühungen der Verwaltung für Finanzen nach der Wäh-rungsreform, durch Einführung des schon im Juni 1948 vor-geschlagenen Einkommensteuertarifs noch im gleichen Jahr zu einer Tarifänderung zu gelangen, stießen schließlich nicht nur auf die erneute Ablehnung der Besatzungsmächte, sondern auch auf die Bedenken der Länderfinanzminister. Diese wandten sich nicht grundsätzlich gegen eine jeg-liche Entlastung, zumal da die Steuerbelastung, die sich nach der Währungsreform infolge ihrer unzureichen- den Senkung bei gleichzeitiger Beseitigung der Geldfülle insbesondere in den konsumferneren Zweigen des Unterneh-mungssektors schärfer auswirkte als zuvor, zu einem ganz

-
- 1) Abg. Blücher als Berichterstatter des Finanzausschus-ses des Wirtschaftsrates auf der 17.Vollversammlung, Wörtlicher Bericht über die 17.Vollversammlung des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes (Sondersitzung) am 14.Juni 1948 in Frankfurt/M S.602.
 - 2) Man befürchtete, eine derartige Senkung der Steuer-sätze könnte die Zahlung der Besatzungskosten in Frage stellen; vgl. Das abgelehnte Steuergesetz, Handelsblatt 1949 Nr.28 S.5.
 - 3) Der vorgeschlagene Tarif wurde - abgesehen von den untersten Einkommensstufen - um 20% erhöht.

erheblichen Rückgang der Steuermoral führte¹⁾ und schließlich auch die für den Wiederaufbau erforderliche Kapitalbildung nicht zuließ. Die Bedenken der Finanzminister richteten sich vielmehr in erster Linie gegen eine allgemeine Tarifsenkung, von der sie nur noch eine weitere Forcierung des im ersten Halbjahr nach der Währungsreform alle Maße übersteigenden Konsumhanges mit entsprechenden Preissteigerungen befürchteten. Anstelle genereller Steuerermäßigungen sollten deshalb in der Rangfolge volkswirtschaftlicher Dringlichkeit spezielle Ermäßigungen treten²⁾.

-
- 1) Der Direktor der Verwaltung für Finanzen, Hartmann, bezeichnete Anfang Dezember 1948 die Schätzung, daß, übers Jahr gerechnet, rd. 1,5 Mrd. DM Umsatz- und Einkommensteuer hinterzogen würden, als keinesfalls übertrieben; vgl. Steuerreform in erster Lesung gebilligt, Handelsblatt 1948 Nr.74 S.1. Die Steuerhinterziehungen werden allerdings zu einem nicht unerheblichen Teil auf die Auflösung "schwarzer" Lagerbestände zurückgeführt werden müssen, die schon aus Furcht vor einer Strafverfolgung wegen Verstoßes gegen die Bewirtschaftungsvorschriften und infolge der Unsicherheit über den Lastenausgleich außerhalb der Geschäftsbücher erfolgte. Diese "schwarzen" Gelder waren es auch, die den immer wieder scharf verurteilten Luxuskonsum nach der Währungsreform alimentierten, zumal da man sich aus den genannten Gründen hütete, diese Mittel in kontrollierbare Kanäle zu leiten.
 - 2) Vgl. Neue Wege der Steuer- und Kreditpolitik, Handelsblatt 1949 Nr.1 S.1; Die geplanten Steuererleichterungen, Handelsblatt 1949 Nr.2 S.5; Das Steuerjahr endet mit Enttäuschungen, Handelsblatt 1948 Nr.80 S.7; Die zweite Phase der Steuerreform, Wirtschaftszeitung 1949 Nr.5 S.13; Tarifabbau besser als Steuererleichterung, Handelsblatt 1949 Nr.5 S.5. Es muß allerdings vermerkt werden, daß dies auch der mehrheitlichen Meinung des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes bzw. dessen Finanzausschusses entsprach, die von maßgeblicher Seite der Bank deutscher Länder ebenfalls vertreten wurde; vgl. die Ausführungen des Abg. Blücher auf der 33. Vollversammlung des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes vom 18.2.1949, Wörtlicher Bericht ... S.1454; Erweiterte Freigrenzen bei der Steuer, Handelsblatt 1949 Nr.14 S.1; Victor Wrede, Schattenseiten der Geldreform, Wirtschaftszeitung 1948 Nr.58 S.5.

Die Finanzminister folgten damit den Einwänden, mit denen die Besatzungsmächte jede direkte Tarifsenkung ablehnten und die sich einer Gewährung "gezielter" Steuererleichterungen eher geneigt zeigten. Schon im Interesse der Zielsetzung des Marshallplanes, Westdeutschland bis zu den Jahren 1952/53 von externen Hilfeleistungen unabhängig zu machen, lag ihr Augenmerk primär auf der Kapitalbildung, und schließlich erklärte man sich auch zur Freigabe von Investitionsmitteln aus den Counterpart-Funds nur dann bereit, wenn die deutsche Wirtschaft selbst echte Beweise für eine ihren Kräften entsprechende Beteiligung am Wiederaufbau lieferte¹⁾.

Der deutschen Steuerpolitik blieb damit nur der Weg der Erweiterung und des Ausbaus des bereits in den Ansätzen vorhandenen Begünstigungssystems, um auf diese Weise über die Aushöhlung des Einkommensteuertarifs zu einer Senkung der Steuerbelastung zu gelangen. Die steuerliche Entlastung wurde so an die Kapitalbildung, d.h. also an eine bestimmte Art der Einkommensverwendung geknüpft. Das Schwergewicht der Maßnahmen lag auf der Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung. Die steuerliche Prämiierung der Nichtentnahme von Gewinnen wurde sowohl über die bereits geltenden Vorschriften (§ 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948) als auch durch die Aufnahme eines neuen § 32a EStG erweitert. Entsprechendes galt auch hinsichtlich der Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 7a EStG 1948, die noch durch eine Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude und landwirtschaftliche Betriebsgebäude (§ 7e EStG) sowie - im Interesse des Wohnungsbaus - für Wohngebäude (§ 7b EStG) ergänzt wurde, welche letztere allerdings

1) Vgl. Umkämpfte Steuerreform, Wirtschaftszeitung 1949 Nr.6 S.9; Genehmigung des zweiten Steuergesetzes, Handelsblatt 1949 Nr.30 S.5; Investitionen von gestern und morgen, Der Volkswirt 1949 Nr.25 S.9. Unter dem Gesichtspunkt der Auslandshilfe erscheint es verständlich, daß gegen eine Tarifsenkung auch eingewandt wurde, daß in England und den USA die Steuern ebenfalls hoch seien und der Steuerzahler dort kein Verständnis für eine Steuersenkung in Deutschland habe, solange aus seinen Steuerzahlungen Leistungen an Deutschland erfolgten; vgl. Steuergesetze mit Amnestie, Handelsblatt 1948 Nr.77 S.2.

sämtlichen Steuerpflichtigen offen stand. In das Bukett der Steuervergünstigungen wurde außerdem noch eine Begünstigung des Schiffbaus (§ 7d EStG) aufgenommen. Eine Förderung des Wohnungsbaus erfolgte des weiteren in Form einer steuerlichen Begünstigung von Zuschüssen und unverzinslichen Darlehen durch § 7c EStG. Diese Vorschrift lief jedoch grundsätzlich auf eine Begünstigung nicht der betriebsinternen Investitionsfinanzierung, sondern einer Aktivfinanzierung (Finanzierung anderer Wirtschaftseinheiten) hinaus.

b) Die Ausgangssituation
der Steueränderungen vom April 1950

Dieser Steuerbegünstigungskatalog, den man nicht zu Unrecht als ein Sondersteuerrecht für die Unternehmen bezeichnet hat, wurde unter gewissen Modifizierungen auch durch das von der Bundesregierung Anfang Dezember 1949 eingebrachte Steueränderungsgesetz - das im Übrigen trotz anfänglich erneuten Widerstandes der Besatzungsmächte eine erste wirksame Einkommensteuertariffsenkung brachte - weiter beibehalten, da die Bundesregierung zu der Auffassung gelangte, daß die wirtschaftspolitische Situation nach wie vor einen wirksamen Anreiz für die Kapitalbildung erforderlich machte und daher einen Abbau der Vergünstigungen noch nicht zuließ¹⁾. In der Tat bildete der große Mangel an Investitionskapital, der sich schon mit dem Ende der "Nach-Währungsreform-Hausse" bemerkbar machte und die Investitionstätigkeit der Wirtschaft empfindlich beeinträchtigte, eines der markantesten Symptome der wirtschaftlichen Lage des Jahres 1949.

Die wirtschaftliche Entwicklung im ersten Halbjahr nach der Währungsreform war durch eine starke hoheitliche Geldschöpfung gekennzeichnet, die zusammen mit einer

1) Vgl. Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, Bundestags-Drs. Nr. 317 (1. Wahlperiode) S. 14.

hohen Umlaufgeschwindigkeit des Geldes¹⁾ eine überaus stürmische Nachfrage alimentierte, welche auf ein - teils infolge Erschöpfung der Hortungsläger und unzureichender Neuproduktion²⁾, teils infolge erneuter Zurückhaltung nach Befriedigung der ersten Liquiditätsbedürfnisse - unzulängliches Warenangebot stieß und damit übermäßige Preissteigerungen auslöste, die zu entsprechend hohen Unternehmerrgewinnen führten, die "im Rahmen der volkswirtschaftlichen Kapitalaufbringung an die Stelle der fehlenden freiwilligen Ersparnisse traten und damit ein Investitionsvolumen ermöglichten, das auch den Produktionsgüterindustrien ... eine sehr günstige Konjunktur sicherte"³⁾. Bereits gegen Ende des Jahres 1948 setzte jedoch ein Umschwung in der bisherigen Entwicklung ein. Im Spätherbst 1948 kam die gesetzliche Geldschöpfung praktisch zum Versiegen⁴⁾. Die Notenbank griff zu kreditpolitischen Restriktionen, um den inflationistischen Auftriebenden zu begegnen. Anstelle der bisher mit Hilfe der Erstausrüstung abgedeckten Defizite der öffentlichen Haushalte traten kontraktiv wirkende Überschüsse. Die weitgehende Stabilität der kontraktbestimmten Einkommen während der Hausse ließ nun, "sobald die laufende Nachfrage nicht mehr im bisherigen Umfang durch die heimische Geldschöpfung aufgebläht wurde"⁵⁾, die relative

-
- 1) Und zwar nicht nur durch die so gut wie restlose Ver-
ausgabe der laufenden Einkommen, sondern auch eines
großen Teils der Hortungsgewinne, und zwar - wie be-
reits oben vermerkt - vielfach aus Furcht vor nach-
träglicher Belangung wegen Übertretung der Bewirt-
schaftungsvorschriften und aus Besorgnis vor dem
Lastenausgleich.
 - 2) Vor allem auf Grund verspäteter Einfuhrdispositionen.
 - 3) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für die
Jahre 1948 und 1949 S.5; vgl. z.B. auch Leonhard
Miksch, Preisentwicklung und Investition, Wirtschafts-
verwaltung 1949 Heft 2 S.33; Volkmars Muthesius, Geld-
politik und Kapitalbildung, Wirtschaftsverwaltung
1949 Heft 3 S.63.
 - 4) Mit der Auszahlung der zweiten Kopfquotenrate Ende
August/September und der mit Wirkung vom 1. Oktober
in Kraft getretenen Festkontenentscheidung.
 - 5) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für die
Jahre 1948 und 1949 S.7.

Begrenzung der Kaufkraft zutage treten. Die effektive Nachfrage sank, der Konsumdrang wich einer wachsenden Zurückhaltung, welche von den Anbietern durch vorsichtige Dispositionen an die Vorstufen der Erzeugung weitergegeben wurde. Zunehmende Rohstoffimporte erweiterten die Produktionsgrundlagen und führten zu einem bereitwilligen Angebot, das jedoch in steigendem Maße auf Absatzschwierigkeiten stieß und zu erheblichen Liquiditätsklemmen führte. Die Verkäufermärkte wurden mehr und mehr von Käufermärkten abgelöst, der Konkurrenzkampf nahm - im Herbst schließlich noch auf Grund der eingeleiteten Liberalisierung der Einfuhr - zu, die Preise gingen im allgemeinen zurück und reduzierten zusammen mit gewissen Kostensteigerungen die Gewinnmargen. Mit der Einengung der Möglichkeit zur Investitionsfinanzierung aus Gewinnen, nicht zuletzt auch infolge der erwähnten Absatzstokungen und der ständigen Verschlechterung der Zahlungssitten, trat der Kapitalmangel voll in Erscheinung, der "bisher durch die großen Selbstfinanzierungsmöglichkeiten aus Währungs- und Preisgewinnen und durch den beträchtlichen Einsatz kurzfristiger Kredite für Investitionszwecke überdeckt worden war"¹⁾. Die kreditpolitischen Restriktionen der Notenbank, deren restringierende Wirkungen allerdings nicht überschätzt werden dürfen²⁾, wurden zwar im Frühjahr und Sommer 1949 schrittweise durch eine Poli-

-
- 1) Die wirtschaftliche Lage in der Bundesrepublik Deutschland Teil A (Allgemeiner Teil) Februar 1949 S.11; vgl. auch Victor Wrede, Das Jahr der Deutschen Mark, Wirtschaftszeitung 1949 Nr.49 S.5.
 - 2) So haben sich die kurzfristigen Kredite der Geschäftsbanken an die Nichtbankenlandschaft im Dezember 1948 um 351 Mill. DM, im Januar 1949 um 213 Mill. DM und im Februar um 368 Mill. DM erhöht; vgl. Monatsberichte der Bank deutscher Länder Januar 1949 S.1, März 1949 S.2; vgl. etwa auch Siegfried Gabriel, Rückschlag oder Depression, Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen 1949 S.201 oder Leonhard Miksch (Auf dem Wege zur Gesundung, Wirtschaftszeitung 1949 Nr.33 S.7) der ebenfalls darauf hinweist, daß die "Kreditrestriktion, von der man so viel geredet hat, ... faktisch kaum effektiv gewesen" ist. Wenn die monatliche Zunahme der Kredite im zweiten Halbjahr 1949 mitunter beträchtlich über den Dezember- bzw. Februarbeträgen lag (Januarergebnis saisonbedingt kaum vergleichbar), so sind die Ursachen hierfür primär in der Einfuhrfinanzierung zu suchen.

tik des leichten Geldes ersetzt. Woran es der Wirtschaft jedoch fehlte, waren mittel- und langfristige Kredite, so daß schließlich die mangelhafte Kapitalversorgung zum limitationalen Faktor für Beschäftigungs- und Konjunktur-entwicklung wurde. Wohl hatte die Sparneigung im Jahre 1949 schon eine bemerkenswerte Zunahme zu verzeichnen, doch zeigte sich eine "tiefwurzelnde Scheu vor einer längerfristigen Festlegung"¹⁾ und damit die Bevorzugung einer liquiden Anlage²⁾ der Mittel, die wegen ihrer leichten Remonetisierbarkeit bei der Empfindlichkeit der Einleger gegenüber welt- wie wirtschaftspolitischen Ereignissen³⁾ und dem großen Anteil des kurzfristigen Zwecksparens für die Anschaffung von Konsumgütern höherer Ordnung⁴⁾ eine relativ labile Kreditbasis bildeten.

Die Notenbank verhielt sich in dieser Situation, die ihr besonderes Gepräge noch von der seit Beginn des Jahres 1949 nicht zuletzt infolge des starken Vertriebenenzustroms mitunter sprunghaft gestiegenen Arbeitslosigkeit erhielt, sehr vorsichtig. Während man die Zügel für den kurzfristigen Kredit schleifen ließ, wurden einer stärkeren Engagierung des Zentralbanksystems in der langfristigen Kreditgewährung Argumente rechtlicher wie wirtschaftspolitisch-tatsächlicher Art entgegengehalten.

So wurde vor allem auf die Vielschichtigkeit der krisenhaften Entwicklung hingewiesen, von der die "Anpas-

-
- 1) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für die Jahre 1948 und 1949 S.9.
 - 2) Nicht nur als Sparguthaben sondern auch als Sicht- und Terminguthaben.
 - 3) Diese Reagibilität der Einleger zeigte sich auch bei der Abwertung des Pfundes und der sich daran anschließenden DM-Abwertung im September 1949, die sofort zu einer Abhebungswelle führten, wenn diese auch nur kurzfristiger Natur war, worauf die Erklärung der Bundesregierung, daß sie eine Steigerung der Nahrungsmittelpreise durch erhöhte Subventionierung der Lebensmittelfuhr verhindern werde (was auch durchgeführt wurde), von großem Einfluß gewesen sein dürfte; vgl. auch Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für die Jahre 1948 und 1949 S.11. Auch auf die diesbezüglichen Auswirkungen der Korea-Krise sei hier vorweggreifend hingewiesen; vgl. Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1950 S.6 und 22 f.
 - 4) Vgl. Monatsberichte der Bank deutscher Länder April 1949 S.6.

sungs-" oder "Reinigungskrise" durchaus erforderlich und daher keinesfalls durch kreditpolitische Maßnahmen zu unterbinden sei, die "Strukturkrise", in der sich wesentliche Teile der Wirtschaft befänden, durch eine "Kreditspritze" niemals behoben werden könne, und daß es zur Überwindung der "mehr den Gesamtmechanismus der Konjunktur berührende(n) Störung"¹⁾ als der dritten Komponente dieser Entwicklung, deren Hauptursache in dem Kapitalmangel gesehen wurde²⁾, nicht so sehr einer Geldschöpfung - der nach Ansicht der Bank produktionsmäßig wie außenwirtschaftspolitisch ohnehin enge Grenzen gezogen waren - als vielmehr der Aktivierung bisher vornehmlich liquider privater wie öffentlicher Anlagen für die langfristige Investitionsfinanzierung bedurfte, wobei die Politik des leichten Geldes Einfluß auf die Fluktuation der privatwirtschaftlichen Mittel zum Kapitalmarkt nehmen sollte. Auch nach der spärlichen Freigabe von Gegenwertmitteln und des wider Erwarten geringen Mitteleinsatzes der öffentlichen Hand beschränkte man sich auf gewisse Refinanzierungszusagen an die Geschäftsbanken und zwar in Höhe von 200 Mill. DM für langfristige Investitionskredite und 100 Mill. DM zur Exportfinanzierung, von denen jedoch im Laufe des Jahres 1949 nur in geringem Maße Gebrauch gemacht wurde, da die Banken wenig geneigt waren, sich durch den Eintauch von Ausgleichsforderungen gegen eine langfristige Kreditgewährung weiter zu illiquidisieren, nachdem ihnen seit der Währungsreform bereits etliche Millionen formell kurzfristiger, zur Investitionsfinanzierung verwendeter Kredite "eingefroren" waren.

Eine stärkere kreditpolitische Engagierung der Notenbank³⁾ wurde erst im Zusammenhang mit dem (nachher jedoch nur sehr zögernd angelaufenen und in der Korea-Krise

1) Monatsberichte der Bank deutscher Länder Mai 1949 S.28.

2) Ib. S.29.

3) Und zwar in Höhe von 2 Mrd. DM.

praktisch untergegangenen) Arbeitsbeschaffungsprogramm der Bundesregierung zugesagt, das im Februar 1950 zur Bekämpfung der inzwischen auf 2 Mill. Erwerbslose angestiegenen Arbeitslosigkeit aufgestellt wurde¹⁾, zumal da der Bundesregierung ebenso wie der Bank deutscher Länder nunmehr der Zeitpunkt gekommen schien, die Politik des leichten Geldes "durch eine erweiterte Kredithilfe des Zentralbanksystems bei der Investitionsfinanzierung zu verstärken"²⁾³⁾. Allerdings muß zu diesem Programm doch vermerkt werden, daß es sich auch hier nur um größere Rediskont- und V o r finanzierungszusagen handelte⁴⁾, deren Sinn vor allem darin bestand, "Liquiditätsbedenken, die sonst dem Einsatz von Mitteln im Wege gestanden hätten, zu beseitigen und Investitionen schon in einem früheren Zeitpunkt zu ermöglichen, als es die Aufbringung der endgültigen Finanzierungsmitel gestattet hätte"⁵⁾.

- 1) Vgl. Monatsberichte der Bank deutscher Länder Januar 1950 S.17; Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1950 S.2.
- 2) Bundesminister für den Marshallplan, Bericht über die "Innere finanzielle Stabilität", Bonn März 1950, Zu: OEEC C (49) 216 Final vom 10. Januar 1950 S.15.
- 3) Während die Bank deutscher Länder davon ausging, "daß sich im Vergleich zum Vorjahr die Voraussetzungen für eine Produktionsausweitung in Westdeutschland so gebessert haben, daß eine wohldosierte Kreditexpansion durch das Zentralbanksystem vertreten werden kann, ohne die Stabilität des inneren Preisniveaus zu gefährden" (Geschäftsbericht ... für die Jahre 1948 und 1949 S.13), wurde von der Bundesregierung auch darauf verwiesen, daß die Größe des Warenangebots übertriebenen Kaufneigungen aus der Befürchtung möglicher Verknappungen von vornherein den Boden entziehe, so daß unter diesen Umständen nicht mehr wie im Sommer 1949 zu befürchten sei, daß eine Kreditausweitung in kurzer Zeit in vollem Umfange zu einer vermehrten Nachfrage auf den Konsumgütermärkten führt (vgl. Bericht über die "Innere finanzielle Stabilität" l.c. S.14).
- 4) Auf eine möglichst weitgehende Sicherung des Vorfinanzierungscharakters dieser Kredithilfe wurde dabei besonderer Wert gelegt; vgl. Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1950 S.4.
- 5) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1950 S.4.

Die Bundesregierung, die um der Sicherung der inneren finanziellen Stabilität willen und im Hinblick auf die außenwirtschaftlichen Gegebenheiten, welche zur Erreichung der wirtschaftlichen Eigenständigkeit der Bundesrepublik stärkste Exportanstrengungen erforderten, ebenfalls jede Vollbeschäftigungspolitik ablehnte, betrachtete die Aufrechterhaltung und Erweiterung der steuerpolitischen Maßnahmen angesichts der wirtschaftspolitischen Situation als ein notwendiges Mittel, um den Betrieben eine verstärkte Kapitalbildung zu ermöglichen, durch die Induzierung neuer Investitionen zusätzliche Arbeitsplätze zu schaffen und gleichzeitig die Leistungsfähigkeit der deutschen Industrie im Interesse ihrer Konkurrenzfähigkeit auf den Weltmärkten zu steigern¹⁾).

Die Fortsetzung der "gezielten" Förderung der Kapitalbildung entsprach aber vor allem auch den Vorstellungen der Alliierten über die zu verfolgende Steuerpolitik, von denen die Senkung des Einkommensteuertarifs zunächst außer mit dem Hinweis auf die Gefahr einer Vergrößerung der öffentlichen Haushaltsdefizite, die sich im Laufe des Jahres 1949 wieder eingestellt hatten, erneut mit dem Einwand der daraus zu erwartenden Konsumsteigerung abgelehnt wurde, welche die Notwendigkeit der ausländischen Hilfe für Deutschland verschärfen, den Devisenbedarf erhöhen und so die mit Hilfe des Marshallplans erstrebte Erzielung der "viability", der wirtschaftlichen Lebensfähigkeit, nur noch weiter verzögern könnte, so daß eine spezifische Förderung der Kapitalbildung zur Voraussetzung für die Zustim-

1) Vgl. das "Memorandum der Bundesrepublik Deutschland zum Programm 1950/51 und 1951/52", insbes. S. 50 und 52. Schäffer (26. Bundestagssitzung vom 11.1.1950 S. 795 B) bezeichnete den Gesetzentwurf zum Steueränderungsgesetz 1950 als den ganz bewußten Schritt, den Notwendigkeiten des Tages zu begegnen, wobei "die Arbeitslosigkeit zu bekämpfen (und) dazu Kapital zu bilden" die bedeutendsten der von ihm genannten Aufgaben darstellten.

mung zu einer Tarifsenkung erklärt wurde¹⁾²⁾.

Der Weg des Abbaus der hier in Betracht stehenden Steuervergünstigungen wurde erst 1951 beschritten, nachdem die Korea-Krise nicht ohne Rückwirkungen auf die wirtschaftspolitische Situation in der Bundesrepublik geblieben war.

-
- 1) Vgl. die "Stellungnahme der Alliierten Hohen Kommission zu dem beschlossenen Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes", Bundestags-Drs. Nr.854 (1.Wahlperiode)
 - 2) In der Situation von Ende 1949/Anfang 1950 ließ sich viel eher die Ansicht vertreten, daß eine gewisse Nachfragebelebung über eine Einkommensteuersenkung keineswegs zum Schaden reichen könnte. (Dieser Meinung auch Per Jacobsson und Alec Cairncross in ihrem im Zusammenhang mit der deutschen Zahlungsbilanzkrise der OEEC erstatteten "Observations on the German Position in relation to E.P.U.", document MBC (50) 13 vom 20.11.1950 S.21). Daß die Hohe Kommission nicht ganz Unrecht behalten sollte, konnte sie allerdings wohl kaum voraussehen. "Unglücklicherweise verbanden sich ... (nämlich) die Wirkungen der Steuersenkung mit den durch den Korea-Konflikt ausgelösten sonstigen Hausseelementen. Wegen der mehrfachen Verzögerung des schon für Anfang des Jahres von der Bundesregierung bindend in Aussicht gestellten Gesetzes wurden die im Durchschnitt etwa 17 vH betragenden Tarifsenkungen in nennenswertem Umfang nämlich erst ab Juni, also genau mit Beginn des Korea-Krieges, wirksam. Darüber hinaus wurden in den nächsten Monaten aber noch erhebliche Beträge an die Steuerzahler vom Fiskus zurückerstattet, da sich Parlament und Regierung für verpflichtet hielten, das neue Einkommensteuergesetz in Erfüllung der ursprünglichen Zusage rückwirkend ab 1.1.1950 in Kraft zu setzen, so daß die in den ersten Monaten des Jahres zu viel bezahlten Steuern nun binnen weniger Monate bei den laufenden Steuerfälligkeiten verrechnet wurden. Das Aufkommen aus der veranlagten Einkommensteuer und aus der Lohnsteuer war infolgedessen von Juni bis Oktober 1950 um rd. DM 660 Mill. (oder 35 vH) niedriger als in den entsprechenden Monaten des Vorjahres, obwohl das steuerbare Einkommen in der gleichen Zeit um mindestens 10 bis 15 vH höher gewesen sein dürfte." (Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1950 S.7). Diese Mittel bildeten mit eine der Quellen, aus denen die nach Korea einsetzende Hausse gefördert wurde, welche die Bundesrepublik in erhebliche außenwirtschaftliche Schwierigkeiten brachte.

II. Die Maßnahmen im einzelnen

1. Die steuerliche Begünstigung nicht entnommener Gewinns

a) Die Begünstigung nach § 10 Abs.1 Ziff.3 ESTG 1948/49 und § 10a EStG 1950

aa) Allgemeine Vorbemerkungen

Die in § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 aufgenommene Begünstigung nicht entnommener Gewinne ging auf § 3 der Verordnung über die Änderung von Steuergesetzen vom 20.8.1941¹⁾ zurück. Mit dieser Vorschrift erstrebte man damals einen gewissen Ausgleich zwischen der im allgemeinen niedrigen Besteuerung der Kapitalgesellschaften und der infolge der Einführung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer vergleichsweise wesentlich höheren Belastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften und wollte diesen über die steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns Möglichkeit und Anreiz zur Kapitalbildung geben²⁾.

An sich sollte die Geltung des § 3 der Steueränderungsverordnung auf die Dauer der Erhebung des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer, der nur bis zum 31.12.1945 erhoben wurde, begrenzt sein. Da jedoch eine Aufhebung der Bestimmung durch den Kontrollrat nicht erfolgte, hielt man auch nach Inkrafttreten des Kontrollratsgesetzes Nr.12 schon wegen seiner konfiskatorischen Steuersätze an dieser Steuervergünstigung fest, obschon nach Leistung der Steuern und nach Abzug der lebensnotwendigen Unternehmerentnahmen die Inanspruchnahme der Vorschrift so gut wie unmöglich gewesen sein dürfte. Die Steuervergünstigung bestand somit in der Fassung und

1) RGBI 1941 I S.510.

2) Vgl. Hans Roeper, Steuerfreiheit des nicht entnommenen Gewinns, Der Betrieb 1948 S.117; vgl. auch die Ausführungen des FG Münster in der Begründung des Urteils vom 28.4.1952, Der Betrieb 1952 S.502.

Anwendung des § 3 der Steueränderungsverordnung bis zur Währungsumstellung fort. Sie konnte nur von buchführenden Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten in Anspruch genommen werden. Steuerfrei blieben 50% des nicht entnommenen Gewinns, höchstens jedoch 10% des Gesamtgewinns. Die gewährte Steuererleichterung war endgültig. Eine Nachversteuerung für den Fall von über den jeweiligen Gewinn hinausgehenden Entnahmen (Mehrnahmen) in späteren Jahren war nicht vorgesehen. Bei der Steuervergünstigung des § 3 der Steueränderungsverordnung von 1941 handelte es sich um eine Tarifvorschrift; der nicht entnommene Gewinn wurde vor Anwendung der Steuertabelle vom Einkommen abgezogen.

Durch § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 wurde die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns in das Einkommensteuergesetz selbst übernommen und umgestaltet, so zwar, daß sie mit erstmaliger Wirkung für den Veranlagungszeitraum II/1948 im Rahmen der Sonderausgaben durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte gewährt wurde. Die Grenzen des steuerbegünstigten nicht entnommenen Gewinns mit 50%, höchstens jedoch 10% des Gesamtgewinns, blieben unverändert. Die Begünstigung wurde jedoch auf Gewinne aus selbständiger Arbeit ausgedehnt. Außerdem wurde für Mehrentnahmen in den auf die Begünstigung folgenden drei Jahren eine Nachversteuerung eingeführt. Durch ihre Einordnung in die Sonderausgaben wurde die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes den Vorschriften der Einkommensermittlung zugeordnet. Demgegenüber erscheint die Ausgestaltung der Steuerbegünstigung nach § 3 der Steueränderungsverordnung steuersystematisch wesentlich adaequater. Denn wenn auch die Gewinnthesaurierung ebenso wie die anderen Sonderausgaben eine Form der Einkommensverwendung darstellt, so teilt sie doch mit diesen nicht den Ausgabencharakter. Systematisch hätte die Vorschrift hinter § 32 EStG gehört.

Das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949¹⁾ brachte eine Heraufsetzung des Höchstbetrages des abzugsfähigen nicht entnommenen Gewinns mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 1949 von 10% auf 15% des Gesamtgewinns. Außerdem erfolgte eine Verlängerung des für die Nachversteuerung eventueller Mehrentnahmen vorgesehenen Zeitraums von drei auf fünf Jahre. Durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 29.4.1950²⁾ wurde die Vorschrift aus § 10 EStG herausgenommen und mit gewissen Änderungen als § 10a EStG neu gefaßt. Diese Änderungen betrafen vor allem die Anwendung der Steuerbegünstigung bei Vorliegen mehrerer Betriebe sowie die Nachversteuerung, für die u.a. eine zeitliche Begrenzung nicht mehr vorgesehen war. Durch § 1 Ziff.10 des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 27.6.1951³⁾ wurde die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns mit Wirkung vom 1.1.1951 aufgehoben, dann jedoch von dem Gesetz zur Änderung und Ergänzung des Einkommensteuergesetzes vom 19.5.1953⁴⁾ für den Personenkreis der Vertriebenen, Flüchtlinge und Verfolgten rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 1952 wieder eingeführt.

Die Steuervergünstigung des § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG verfolgte im übrigen den gleichen Zweck wie § 3 der Steueränderungsverordnung aus dem Jahre 1941. Durch die Kontrollratsgesetzgebung waren die Einzelunternehmen und Personengesellschaften gegenüber den Kapitalgesellschaften in der Besteuerung erneut und noch

1) WiGB1 1949 S.69.

2) BGB1 1950 I S.95.

3) BGB1 1951 I S.411

4) BGB1 1953 I S.222

stärker benachteiligt worden¹⁾. Auch die Steueränderung vom Juni 1948, die (wie bis 1937) wieder einen einheitlichen Körperschaftsteuersatz, und zwar in Höhe von 50%, für die Einkommensteuerpflichtigen aber nur eine unzulängliche Tarifsenkung brachte, änderte daran wenig²⁾. Die Vorschrift des § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG sollte hier einen gewissen Ausgleich bringen und die Einkommensteuerpflichtigen bei der Eigenkapitalbildung unterstützen.

bb) Die Ausgestaltung der Steuerbegünstigung im einzelnen

aaa) Reichweite und Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vorschrift

Die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns konnte bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen von Gewerbetreibenden, Land- und Forstwirten und Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit (i.S. des § 18 EStG) für ihre Gewinne aus diesen Betrieben bzw. aus dieser Tätigkeit in Anspruch genommen werden. Zum Kreis der begünstigten Personen gehörten auch Gesellschafter von Personengesellschaften. Auf Kapitalgesellschaften fand die Vorschrift entsprechend ihrer Zwecksetzung keine Anwendung³⁾. Für den Veranlagungszeitraum 1950 erstreckte sich die Steuerbegünstigung auch auf beschränkt Steuerpflichtige, die in den Veranlagungszeiträumen II/1948 und 1949 von dieser keinen Gebrauch machen konnten⁴⁾.

-
- 1) Die Körperschaftsteuersätze nach dem Kontrollratsgesetz Nr.12 betrugen für körperschaftsteuerpflichtige Gewinne bis 50 000 RM 35%, von 50 000 bis 100 000 RM 45%, von 100 000 bis 500 000 RM 60% und über 500 000 RM 65%. Zur tariflichen Einkommensteuerbelastung vgl. S.21 Fußnote 1.
 - 2) Nach dem Einkommensteuertarif des Gesetzes vom 22.6.1948 wurden in Steuerklasse I bei einem Jahreseinkommen von 24 802 DM 50% Einkommensteuer bezahlt, in III,2 bei 30 708 DM. Bei 250 000 DM betrug die Gesamtbelastung in Klasse I 85,9%, darüber hinausgehende Einkommensteile wurden zu 95% weggesteuert. Für Klasse III,2 war die Belastung nahezu die gleiche.
 - 3) Vgl. § 18 KStDV 1948; BFH-Urteil v.28.10.1952, I 105/52S (BStBl 1952 III S.303).
 - 4) Vgl. § 50 EStG 1948/49. Wegen der Begründung zur Einbeziehung beschränkt Steuerpflichtiger vgl. Bundestags-DrS.Nr.317 (1.Wahlperiode) S.23.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vorschrift war, daß die betreffenden Gewinne auf Grund einer ordnungsmäßigen Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG (Betriebsvermögensvergleich) ermittelt worden waren. Die Feststellung des Gewinns nach § 4 Abs.3 EStG als Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben genügte nicht, auch wenn die Voraussetzungen der Buchführungsverordnung¹⁾ erfüllt waren. Dagegen wurde eine Buchführung nach den Vorschriften der landwirtschaftlichen Buchführungsverordnung²⁾ als ordnungsmäßig anerkannt³⁾. War der Steuerpflichtige Inhaber oder Mitinhaber mehrerer Gewerbebetriebe oder (und) land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, so mußten 1950 für sämtliche Betriebe ordnungsmäßige Buchführungen vorliegen, da in solchem Falle die Steuerbegünstigung nur auf die Summe der Gewinne aus diesen Betrieben angewendet werden konnte. Traf dies nicht zu, dann war die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für sämtliche Betriebe nicht möglich⁴⁾. In den Begünstigungsjahren II/1948 und 1949 genügte es beim Vorliegen mehrerer Betriebe, wenn sämtliche Betriebe innerhalb ein und derselben Einkunftsart eine ordnungsmäßige Buchführung aufwiesen⁵⁾.

bbb) Der Umfang der Steuerbegünstigung

Die steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 belief sich auf 50% des nicht entnommenen Gewinns, höchstens jedoch

-
- 1) Verordnung über die Buchführung der Handwerker, Kleingewerbetreibenden und freien Berufe vom 5.9.1949, WIGBl S.313.
 - 2) Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung vom 5.7.1935, RGBl I S.908.
 - 3) Vgl. § 8 Abs.1 und 2 EStDV 1950; Abschn.116c Abs.1 EStR 1950.
 - 4) Vgl. Abschn.116c Abs.2 EStR 1950; OFH-Urteil vom 4.8.1950 IV 69/50 U (BStBl 1951 I S.187).
 - 5) Vgl. Abschn.107 Abs.5 EStR II/1948 und 1949.

10% des Gesamtgewinns, die als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähig waren. Hinsichtlich der Höhe der Steuerbegünstigung war somit die Regelung des § 3 der Steueränderungsverordnung von 1941 unverändert übernommen worden. Durch das Einkommensteuergesetz 1949 wurde die Höchstgrenze von 10% auf 15% des Gesamtgewinns heraufgesetzt. War ein Steuerpflichtiger Inhaber oder Mitinhaber mehrerer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe bzw. mehrerer gewerblicher oder selbständiger Arbeit dienender Betriebe, so konnte die Begünstigung in den Veranlagungszeiträumen II/1948 und 1949 nur jeweils auf die Summe der nicht entnommenen Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit angewendet werden. Entsprechendes galt, wenn eine mit dem Steuerpflichtigen zusammen zu veranlagende Person Inhaber oder Mitinhaber eines solchen Betriebes war¹⁾. Für 1950 trat insofern eine Änderung ein, als - wie bereits erwähnt - die Vorschrift für den Fall des Vorliegens mehrerer Betriebe nur auf die Summe der nicht entnommenen Gewinne aus sämtlichen Betrieben des Steuerpflichtigen angewandt werden konnte²⁾. Sinn und Zweck der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns war die Förderung der betrieblichen Kapitalbildung überhaupt. Dieses Ziel wäre aber dann nicht erreicht worden, wenn die steuerliche Vergünstigung einem Steuerpflichtigen für die Beschränkung seiner Entnahmen aus dem einen Betrieb gewährt worden wäre, der gleichzeitig einen anderen Betrieb durch übermäßige Entnahmen schwächte³⁾. Eine Sonderregelung trat beim Zusammentreffen von

1) Vgl. Abschn.109 Abs.1 EStR II/1948 und 1949.

2) Vgl. Abschn.116a Buchst.a EStR 1950.

3) Vgl. Kl. Rogge, Steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (§ 10a EStG), Steuererleichterungen für buchführende Land- und Forstwirte und buchführende Gewerbetreibende (§ 32a EStG), Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1950 S.194 f.

Einkünften aus selbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb oder (und) Land- und Forstwirtschaft im Jahre 1950 ein. In diesen Fällen war der Gewinn aus selbständiger Arbeit hinsichtlich der Steuerbegünstigung für sich zu behandeln¹⁾. Eine Zusammenrechnung des nicht entnommenen Gewinns aus selbständiger Arbeit mit dem aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft fand nicht statt. Die getrennte Behandlung der Gewinne aus selbständiger Arbeit einer- und der Gewinne aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft anderseits hatte ihren Grund darin, daß der durch das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949 eingeführte § 32a EStG nur den Gewinn aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft begünstigte, und war Voraussetzung dafür, daß die Behandlung der nach § 10a oder § 32a EStG 1950 steuerbegünstigten Teile der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb nach gleichen Grundsätzen geregelt werden konnte²⁾.

ccc) Nachversteuerung von Mehrentnahmen

Wie bereits vermerkt, kannte die Steuerbegünstigung des § 3 der Steueränderungsverordnung 1941 keine Nachversteuerung von Mehrentnahmen. Diese wurde in § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 erstmals aufgenommen und auf drei Jahre, also bis 1951 begrenzt, während für Mehrentnahmen gegenüber dem Begünstigungsjahr 1949 eine fünfjährige Nachversteuerungsfrist vorgesehen war. Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen gegenüber dem Begünstigungsjahr 1950 sollte sogar zeitlich unbegrenzt durchgeführt werden.

Mehrentnahmen lagen grundsätzlich dann vor, wenn in einem dem Jahr der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung folgenden Veranlagungszeitraum die Entnahmen des

1) Vgl. § 10a Abs.3 EStG 1950.

2) Vgl. § 30c, § 31 Abs.2, § 49 Abs.2 EStDV 1950; Abschn.116a und 116f EStR 1950.

Steuerpflichtigen aus der begünstigten Einkunftsart nach Aufrechnung mit etwaigen Einlagen größer waren als der Gewinn aus dieser. Entsprechend der Anwendung der Steuerbegünstigung bei Vorhandensein mehrerer Betriebe war eine Nachversteuerung gegenüber dem Begünstigungszeitraum II/1948 bzw. 1949 auch nur dann vorzunehmen, wenn in einem der für die Nachversteuerung vorgesehenen folgenden Veranlagungszeiträume die Summe der (um etwaige Einlagen gekürzten) Entnahmen die Summe der Gewinne (abzüglich eventueller Verluste) aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit überstiegen¹⁾. Da die Steuerbegünstigung des § 10a EStG 1950 beim Vorliegen mehrerer land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Betriebe auf die Summe der nicht entnommenen Gewinne aus diesen Betrieben Anwendung fand, während die Gewinne aus selbständiger Arbeit gesondert behandelt wurden, war auch eine Nachversteuerung nach § 10a EStG 1950 nur dann vorzunehmen, wenn in einem folgenden Veranlagungszeitraum die Summe der (um etwaige Einlagen gekürzten) Entnahmen bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb bzw. die Entnahmen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit die jeweiligen Gewinne überstiegen²⁾.

Bei der Berechnung der Nachsteuer gegenüber den Begünstigungsjahren II/1948 und 1949 wurden die Mehrentnahmen späterer Jahre so behandelt, als wenn sie im Jahr der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung erfolgt wären, wobei hinzuzufügen ist, daß die Nach-

-
- 1) Vgl. Abschn.110 Abs.2 EStR II/1948 und 1949.
 - 2) Vgl. § 31 Abs.2 sowie § 31a Abs.2 EStDV 1950; Abschn.239 Abs.2 EStR 1951. Auf besonderen Antrag des Steuerpflichtigen konnte in den Veranlagungszeiträumen 1950 und 1951 auch bei Nachversteuerungen gegenüber dem Begünstigungsjahr II/1948 und 1949 in gleicher Weise verfahren werden; vgl. Abschn.116g Abs.2 sowie Abschn.116h Abs.2 EStR 1950; Abschn.237 Abs.2 und Abschn.238 Abs.2 EStR 1951.

versteuerung gegenüber dem Veranlagungszeitraum 1948 für das Begünstigungsjahr durch Berichtigung der Veranlagung durchgeführt wurde, während die Nachversteuerung gegenüber dem Veranlagungszeitraum 1949 zwar zu einer rechnerischen Wiederauflösung der Veranlagung 1949 führte, im übrigen aber für das Mehrentnahmehandjahr vorzunehmen war. Die Mehrentnahmen wurden m.a.W. den Entnahmen des Begünstigungsjahres zugeschlagen, so daß sich die Nachsteuer als Differenzbetrag zwischen der Steuer ergab, die festzustellen gewesen wäre, wenn die Mehrentnahme im Jahr der Begünstigung erfolgt wäre, und der Steuer, die unter Berücksichtigung des nicht entnommenen Gewinns als Sonderausgaben tatsächlich festgestellt worden war. Wurden im Begünstigungszeitraum II/1948 bzw. 1949 über die durch die Steuerbegünstigung gebundenen Gewinnanteile hinaus noch weitere Gewinnbeträge im Betrieb belassen (Minderentnahmen), so kam es zu einer Nachversteuerung in den hierfür vorgesehenen Veranlagungszeiträumen erst, wenn die Mehrentnahmen die Minderentnahmen des Begünstigungsjahres überstiegen. Die Nachversteuerung nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und 1949 setzte damit grundsätzlich nur dann ein, wenn - und lediglich insoweit, als - der steuerbegünstigte Betriebsvermögenszuwachs wieder angegriffen wurde.

Da die Nachversteuerung nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 bzw. 1949 für bzw. über das Begünstigungsjahr erfolgte, war eine besondere Regelung bei Mehrentnahmen in Verlustjahren vorgesehen. Derzufolge fand eine Nachversteuerung in Verlustjahren nicht statt für Entnahmen des Steuerpflichtigen zur Deckung des notwendigen Lebensbedarfs bis zum Betrag von 10 000 DM, sowie für Beträge, die zur Zahlung der laufenden, auf das Betriebsvermögen entfallenden Vermögensteuer entnommen wurden, sofern dem Steuerpflichtigen keine verfügbaren Mittel aus anderen Einkünften zur Verfügung standen und die Aufwendungen nicht aus leicht verwertbarem Vermögen bestritten werden konnten. Die Vorschrift fand

entsprechende Anwendung, wenn zwar kein Verlust vorlag, aber nur ein Gewinn bis zu 10 000 DM erzielt wurde¹⁾. Die in § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1949 festgesetzte fünfjährige Nachversteuerungsfrist ist durch die "Kleine Steuerreform"²⁾ allerdings stark verkürzt worden. Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen gegenüber dem Begünstigungsjahr 1949 erfolgte letztmals 1951, so daß spätere Mehrentnahmen gegenüber 1949 einer Nachversteuerung überhaupt nicht mehr unterlagen. Die Steuerbegünstigung der §§ 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und 1949 führte somit zu einer endgültigen Steuerersparnis, wenn von Mehrentnahmen während der Nachversteuerungsfristen abgesehen wurde.

Die Nachversteuerung nach § 10a Abs.2 EStG 1950 erfolgte für den Veranlagungszeitraum, in dem die Mehrentnahme stattfand, so zwar, daß der nachzuversteuernde Betrag dem Einkommen im Jahr der Mehrentnahme zugerechnet und zusammen mit diesem grundsätzlich³⁾ dem normalen Steuertarif unterworfen wurde⁴⁾. Der Nachversteuerung unterlagen die Mehrentnahmen bis zur Höhe des früher als Sonderausgaben geltend gemachten und daher nicht versteuerten Betrages, der gesondert auszuweisen und bei der Veranlagung besonders festzustellen war. Im Gegensatz zu der für die Nachversteuerung gegenüber den Vergünstigungszeiträumen II/1948 und 1949 geltenden Regelung erfolgte diese nach § 10a EStG 1950 bei jeder Mehrentnahme; eine Kürzung der Mehrentnahme um Minderentnahmen im Jahr der Begünstigung oder in Zwischenjahren war nicht gestattet⁵⁾.

1) Vgl. § 31 Abs.2 EStDV 1949; Abschn.110 Abs.2 EStR II/1948 und 1949.

2) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24.6.1953, BGBl I S.413.

3) Wegen der Ausnahmen vgl. § 10a Abs.2 Satz 3 EStG 1950; diese Vorschrift konnte nach Abschn.237 Abs.7 EStR 1951 bereits für die Nachversteuerung nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 angewandt werden.

4) Vgl. § 10 Abs.2 EStG 1950; Abschn.239 Abs.7 EStR 1951.

5) Vgl. u.a. BdF-Erlass vom 12.4.1954, IV S 2120c (Deutsche Steuer-Zeitung (B) 1954 S.222); BFH-Urteil vom 18.11.1954 IV 518/53 U (BStBl 1955 III S.8).

Zieht man in Betracht, daß die Nachversteuerungspflicht auf der Erwägung beruhte, "daß die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns der Stärkung des Betriebsvermögens dienen soll und daß deshalb die Steuerbegünstigung nachträglich zurückgenommen oder der ersparte Steuerbetrag nachgefordert werden muß, wenn der begünstigte nicht entnommene Gewinn später entnommen und das Betriebsvermögen wieder geschwächt wird"¹⁾, so ergibt sich, daß diese Erwägung in § 10a Abs.2 EStG 1950 einen entsprechenden Niederschlag nicht mehr gefunden hat. Die Änderung der Nachversteuerung durch § 10a EStG 1950 sollte vor allem der Vereinfachung für die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen dienen und klare übersichtliche Verhältnisse in der Nachversteuerung schaffen, zumal da die bisherigen Vorschriften zu Schwierigkeiten in der Verwaltung und sogar zu dem Wunsch führten, die schwer durchführbare Begünstigung für den nicht entnommenen Gewinn ganz zu streichen²⁾. Die mit dem Nachversteuerungsverfahren gemäß § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und 1949 verbundenen Schwierigkeiten führten dann auch zu einem vorzeitigen Verzicht auf eine weitere Nachversteuerung gegenüber 1949 und deren Begrenzung bis 1951.

Zweifelsohne brachte die Neuregelung der Nachversteuerung nach § 10a Abs.2 EStG 1950 in den genannten Fällen eine gewisse Verschlechterung. Dafür wurde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, die

-
- 1) BdF-Erlaß IV-S 212o c- 5/54 vom 12.4.1954, Aufrechnung von Mehrentnahmen mit Minderentnahmen bei der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne nach § 10a EStG 1950 bzw. 1953, Deutsche Steuer-Zeitung (B) 1954 S.222 (Sperrung wie im Original).
 - 2) Vgl. die Ausführungen in der Begründung des BFH-Urteils vom 18.11.1954, IV 518/53 U (BStBl 1955 III S.8) sowie die Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes", Bundestags-Drs. Nr.317 (1.Wahlperiode) S.18.

Durchführung der Nachversteuerung auch für solche Jahre zu beantragen, in denen eine effektive Mehrentnahme nicht vorlag, wodurch dem Steuerpflichtigen in gewissem Maße eine Einflußnahme auf die Höhe der Nachsteuer gegeben wurde¹⁾. Die Bestimmungen über die Nachversteuerung in Verlustjahren fanden in die Regelung für 1950 keine Aufnahme, da die Nachversteuerung gemäß § 10a EStG 1950 - wie bereits dargelegt - für das Mehrentnahmejahr durch Hinzurechnung der Mehrentnahmen zum Einkommen dieses Jahres durchgeführt wurde, so daß ein etwaiger Verlust im Mehrentnahmejahr als "negatives Einkommen" in Höhe der Mehrentnahmen gemindert wurde²⁾.

Wie bereits eingangs dargelegt, sollte die Nachversteuerung gegenüber dem Begünstigungsjahr 1950 zeitlich unbegrenzt erfolgen. Um jedoch die Nachversteuerungen nach § 10a EStG 1950, der ab 1. Januar 1951 außer Kraft gesetzt wurde, schnell zu einem Abschluß bringen zu können, wurde in Art. 4 Abs. 2 des Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24. Juni 1953 dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einer Pauschalnachversteuerung eingeräumt, die in Höhe von 10% des Ende 1952 noch vorhandenen gesondert festgestellten Betrages bei der Veranlagung 1953 durchgeführt wurde. Hierdurch sollte für den Steuerpflichtigen ein gewisser Anreiz geschaffen werden, sich von der auf unbestimmte Zeit bestehenden Nachversteuerungspflicht zu befreien. Soweit von dieser Möglichkeit kein Gebrauch gemacht wurde, erfolgte für die am 31.12.1954 noch nicht nachversteuerten Beträge aus der Inanspruchnahme des § 10a EStG 1950

1) Vgl. § 10a Abs. 2 EStG 1950.

2) Vgl. u.a. Rdvfg. der OFD Düsseldorf und Köln vom 11.10.1954 - S 2209 A, Verlustausgleich bei Nachversteuerung i.S. §§ 10a und 32a EStG, Der Betrieb 1954 S. 940; BFH-Urteil vom 16.2.1956, IV 149/55 U (BStBl 1956 III S. 127); BFH-Urteil vom 30.8.1957, VI 114/56 U, Der Betrieb 1958 S. 96.

im Veranlagungszeitraum 1955 eine zwangsweise Nachversteuerung in Höhe von ebenfalls 10%¹⁾. Die zwangsweise Ablösung der Nachversteuerung entsprach ebenfalls dem Bestreben, den durch die bisherige Regelung begründeten, für den Steuerpflichtigen wie für die Verwaltung gleich mißlichen Schwebezustand zu beseitigen. Zweifelsohne konnte der Zwang zur Ablösung eine Einschränkung der gerade wegen der Nichtentnahme von Gewinnanteilen gewährten Vergünstigung bedeuten, wenn die Nachversteuerung selbst dann durchgeführt wurde, wenn eine Mehrentnahme nicht vorlag. Hiergegen scheint auch der Einwand nicht zu überzeugen, "daß der Steuerpflichtige nach der bisherigen Regelung mit der Nachversteuerung zu irgend einem Zeitpunkt ohnehin rechnen mußte"²⁾.

Erwähnt sei noch kurz folgende Regelung, die sich sehr zum Vorteil der Steuerpflichtigen auswirken konnte: War sowohl die Steuerbegünstigung nach §§ 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und 1949 als auch nach § 10a EStG 1950 in Anspruch genommen worden, dann sollte nach § 31 Abs.5 EStDV 1950 bei späteren Mehrentnahmen zunächst der steuerbegünstigte nicht entnommene Gewinn

-
- 1) Art.2 Abs.13 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954, BGBl I S.373. Auf Antrag des Steuerpflichtigen war der Ablösungsbetrag auf die Veranlagungszeiträume 1955 und 1956 zu verteilen (vgl. Abschn.234 Abs.1 EStR 1955). Der Steuerpflichtige konnte auch beantragen, daß anstelle der Ablösung mit 10% der besonders festgestellte Betrag im Veranlagungszeitraum 1955 seinem Einkommen hinzugerechnet wurde (vgl. Abschn.234 Abs.2 EStR 1955). Hiervon Gebrauch zu machen, lohnte sich vor allem dann, wenn trotz Hinzurechnung des nachzuversteuernden Betrages der Steuersatz von 10% nicht erreicht wurde sowie u.U. beim Vorliegen eines Verlustes. Im übrigen sollten beide Bestimmungen dazu dienen, etwaige sich durch die zwingend vorgeschriebene Nachversteuerung ergebende Härten zu vermeiden oder doch wenigstens zu mildern.
 - 2) Vgl. die Begründung zum BFH-Urteil vom 7.3.1958, VI 26/57 U, Der Betrieb 1958 S.756.

aus 1950 nachversteuert und dann erst auf 1949 und II/1948 zurückgegriffen werden. Diese Vorschrift, wegen der unterschiedlichen Nachversteuerungsfristen für II/1948, 1949 und 1950 erlassen, bezweckte eine Begünstigung für den Steuerpflichtigen, da sie in der Regel dazu führte, daß die nur dreijährige Nachversteuerungspflicht aus dem Veranlagungszeitraum II/1948 sowie die durch die "Kleine Steuerreform" auf zwei Jahre verkürzte Nachversteuerungspflicht gegenüber der Inanspruchnahme der Vorschrift im Jahre 1949 durch Zeitablauf verfielen. Für den Fall größerer "Entnahmereserven" in 1948 und 1949 konnte diese Regelung bei Mehrentnahmen ab 1951 zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führen. Da dies dem Zweck des § 31 Abs.5 EStDV 1950 zuwiderlief, sprach sich in diesem Fall sowohl das Bundesfinanzministerium als auch der Bundesfinanzhof für eine Nachversteuerung in der Reihenfolge II/1948, 1949 und 1950 aus¹⁾.

b) Steuererleichterung für buchführende Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte (§ 32a EStG)

aa) Zweck und Wesen der Vorschrift

Die Steuererleichterung für buchführende Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte nach § 32a EStG wurde durch das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949 für den Veranlagungszeitraum 1949 eingeführt, durch das Gesetz zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 29.4.1950 für den Veranlagungszeitraum 1950 nicht unwesentlich geändert und durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 27.6.1951 mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1951 wieder aufgehoben.

1) Vgl. BFH-Urteil vom 6.10.1955, IV 578/54 U (BStBl 1955 III S.351).

Zweck des § 32a EStG war - ebenso wie des § 10a EStG - einmal, die betriebliche Eigenkapitalbildung der Personenunternehmen zu fördern und darüber hinaus die Steuerbelastung dieser Unternehmen an die der Kapitalgesellschaften anzugleichen und damit der Flucht in die anonyme Gesellschaft zu begegnen. Beide Zielsetzungen suchte man dadurch zu erreichen, daß - bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen - die Gewinne aus der Besteuerung des übrigen Einkommens des Steuerpflichtigen eliminiert und dem Körperschaftsteuersatz unterworfen wurden, ohne daß damit eine Besteuerung der Personenunternehmen nach Körperschaftsteuergrundsätzen erfolgt oder von einer Betriebsteuer zu sprechen gewesen wäre. § 32a EStG war vielmehr eine rein tarifliche Begünstigung, die für die begünstigten Gewinne den progressiven Einkommensteuertarif durch einen proportionalen Steuersatz ersetzte¹⁾. Obgleich eine Tarifvorschrift, lief sie infolge der an ihre Inanspruchnahme geknüpften Voraussetzung einer weitgehenden Einschränkung der Entnahmen für die private Lebenshaltung doch auf eine steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns hinaus und stand deshalb in unmittelbarem Zusammenhang mit § 10a EStG; sie war praktisch eine Ergänzung dieser Vorschrift zugunsten der Bezieher höherer Einkommen.

bb) Die Begünstigung nach § 32a EStG, ihr Anwendungsbereich und die Voraussetzungen für ihre Inanspruchnahme

Die steuerliche Begünstigung des § 32a EStG bestand darin, daß die Gewinne aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft auf Antrag des Steuerpflichtigen nicht dem Einkommensteuertarif unterworfen, sondern mit dem proportionalen (Körperschaft-) Steuersatz von 50% zur Besteuerung herangezogen wurden. Beim Vorliegen

1) Vgl. auch Walter Blümich und Ludwig Falk, Einkommensteuergesetz, 7. Auflage Berlin und Frankfurt/M 1955 S.1037.

mehrerer Betriebe erstreckte sich die Begünstigung auf die Summe der Gewinne aus sämtlichen Betrieben; ein Wahlrecht, für welchen der Betriebe die Steuerbegünstigung in Anspruch genommen werden soll, bot § 32a EStG mithin ebensowenig wie § 10a EStG¹⁾. Die Vorschrift erstreckte sich nur auf natürliche Personen und stand im Veranlagungszeitraum 1950 auch beschränkt Steuerpflichtigen offen²⁾. In seinem Anwendungsbereich war § 32a EStG, verglichen mit dem des § 10a EStG, insofern enger, als die tarifliche Begünstigung auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit keine Anwendung fand.

Was nun die Inanspruchnahme der Begünstigung anbelangt, so war diese an verschiedene Bedingungen geknüpft. Zunächst machte es auch § 32a EStG zur Voraussetzung, daß die Gewinne auf Grund einer ordnungsmässigen Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermittelt wurden, die sich bei einer Mehrheit von Betrieben grundsätzlich auch auf sämtliche Betriebe bezog. Lag bei einem eine ordnungsmässige Buchführung nicht vor, dann konnte von der Bestimmung im allgemeinen überhaupt kein Gebrauch gemacht werden.

Die Begünstigung des § 32a EStG 1950 war darüber hinaus nur solchen Steuerpflichtigen zugänglich, deren Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb sowie Land- und Forstwirtschaft eine bestimmte Mindestgrenze überstieg, während für die Anwendung des § 32a EStG 1949 auch noch die Erreichung einer bestimmten Einkommensgrenze erforderlich war. Im einzelnen mußte nach § 32a EStG 1949 sowohl ein Mindesteinkommen³⁾ in Höhe von

1) Vgl. § 46 EStDV 1949 und 1950; Abschn.206 EStR 1949, Abschn.204 EStR 1950; vgl. auch BFH-Urteil vom 16.4.1953, IV 206/52 U (BStBl 1953 III S.166).

2) Vgl. Abschn.200 Buchst.k EStR 1950.

3) Gesamtheit der Einkünfte aus sämtlichen Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten und Abzug der Sonderausgaben (§ 2 EStG).

30 000 DM als auch ein Mindestgewinn überschritten werden, der mit dem Familienstand des Steuerpflichtigen variierte. Nach Verlustausgleich mußte der Gewinn bei Steuerpflichtigen der Steuerklasse I 30 800 DM übersteigen; dieser Betrag erhöhte sich um je 400 DM für die Ehefrau und für jedes Kind, für das dem Steuerpflichtigen Kinderermäßigung zustand oder gewährt wurde. Diese Einkommens- und Gewinn Grenzen resultierten aus der Steuerbegünstigung des § 32a EStG in Form einer Besteuerung der Gewinne aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft mit dem Proportionalersatz von 50% einerseits und dem Steuertarif des Jahres 1949 andererseits, nach dem im Durchschnitt der Steuerklassen der Steuersatz von 50% bei einem Einkommen von etwa 30 000 DM erreicht wurde¹⁾. Die Aufstellung der Einkommensgrenze berücksichtigte, daß das Einkommen nach Absetzung der abzugsfähigen Sonderausgaben die Grenze des Mindestgewinns nach Verlustausgleich durchaus unterschreiten konnte, so daß die Anwendung der Vorschrift dem Steuerpflichtigen nur zum Nachteil gereicht hätte. Mindestgewinn und Mindesteinkommen nach § 32a EStG differierten um die festen Abzugsbeträge der nur beschränkt absetzbaren Sonderausgaben.

Die Inanspruchnahme des § 32a EStG 1950 setzte voraus, daß ein Mindestgewinn von 60 000 DM überschritten wurde; genauer, die Summe der steuerbegünstigten Gewinne mußten nach Ausgleich mit den die übrigen Einkünfte übersteigenden Verlusten mehr als 60 000 DM betragen²⁾. Die Erhöhung der Gewinn Grenze erklärt sich aus der Tarifsenkung durch das Einkommensteueränderungsgesetz vom 29.4.1950, nach der im Durchschnitt der Steuerklassen der Steuersatz von 50% erst bei einem Einkommen von

1) Er lag bei den Steuerklassen I, II und III,1 etwas höher, bei den übrigen Steuerklassen etwas niedriger.

2) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.2 EStG 1950.

60 000 DM erreicht wurde. Eine Einkommens-Mindestgrenze enthielt § 32a EStG 1950 nicht, obwohl naturgemäß auch hier gilt, daß das Einkommen infolge von Sonderausgaben auch dann unter 60 000 DM liegen konnte, wenn die steuerbegünstigten Gewinne nach Verlustausgleich diesen Betrag überstiegen. So gesehen waren Gewinn- und Einkommensgrenzen nicht so sehr eine Bedingung für die Anwendung der Vorschrift; bei gegebener Steuerbegünstigung und gegebenem Steuertarif steckten diese vielmehr die "Steuerbegünstigungsschwelle" bei Inanspruchnahme des § 32a EStG ab.

Demgegenüber war eine wesentliche weitere Voraussetzung für die Ausnutzung der Tarifbegünstigung die Beschränkung der Entnahmen für den persönlichen Verbrauch bzw. die Nichtentnahme der steuerbegünstigten Gewinne bis auf einen vom Gesetz im einzelnen bestimmten Betrag. Die nach § 32a EStG 1949 zulässigen Entnahmen betrugen 15 000 DM. Bei der Berechnung dieser Entnahmegrenze blieben jedoch bestimmte "unschädliche" Entnahmen außer Ansatz. Zu diesen rechneten die auf das Betriebsvermögen entfallende Soforthilfeabgabe und Vermögensteuer sowie die auf die Gewinne entfallenden Steuern vom Einkommen, soweit sie den Veranlagungszeitraum 1949 betrafen¹⁾. "Unschädlich" waren des weiteren die Entnahmen für Sonderausgaben zu steuerbegünstigten Zwecken²⁾ sowie Entnahmen für Sonderausgaben i.S. des

1) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.3 Buchst.a und b EStG 1949.

2) I.S. des § 10 Abs.1 Ziff.2 EStG in der sich aus § 10 Abs.2 Ziff.3 Buchst. a und b ergebenden Höhe: Versicherungsprämien, Kassenbeiträge, Beiträge an Bausparkassen, Aufwendungen zum Ersterwerb von Anteilen an Bau-, Wohnungs- und Verbrauchergenossenschaften, Beiträge auf Grund steuerbegünstigter Kapitalansammlungsverträge, Ausgaben zur Förderung gemeinnütziger usw. Zwecke, einschl. der Aufwendungen Kriegssachgeschädigter und Verfolgter für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Bekleidung in den Grenzen des § 10 Abs.2 Ziff.3 EStG. Und zwar in Höhe von 800 DM für den Steuerpflichtigen zuzüglich 400 DM für die Ehefrau und jedes Kind, für das dem Steuerpflichtigen Kinderermäßigung zusteht oder gewährt wird; die Beträge erhöhten sich um 200 DM bzw. je 100 DM für Ausgaben zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung. 5% des Gesamtbetrags der Einkünfte für Ausgaben zur Förderung mildtätiger usw. Zwecke.

§ 10 Abs.1 Ziff.5 EStG 1949¹⁾²⁾.

Zur Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des § 32a EStG 1949 reichte allerdings die bloße Nichtentnahme der durch diese Vorschrift begünstigten Gewinne bis auf den zulässigen Entnahmebetrag nicht aus. Hinzu kam, daß der nicht entnommene Gewinn eigenbetrieblichen Zwecken nur zu dem Bruchteil zugeführt werden durfte, der sich bei Teilung des Wertes des Anlagevermögens (außer Beteiligungen und Wertpapieren) durch den steuerbaren Umsatz ergab³⁾, wodurch die Selbstfinanzierung in erster Linie auf die kapitalintensiven Betriebe beschränkt werden sollte. Für Betriebe der Industrie, des Handwerks und der Landwirtschaft mußten jedoch mindestens 50%, für sonstige Betriebe⁴⁾ mindestens 20% zur eigenen betriebsinternen Verwendung verbleiben. Die darüber hinausgehenden Gewinnanteile mußten zum Erwerb von bestimmten, auf drei Jahre gesperrten Schuldverschreibungen des Vereinigten Wirtschaftsgebietes oder der Kreditanstalt für Wiederaufbau⁵⁾ oder für

1) Bezahlte Kirchensteuern.

2) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.3 Buchst.c EStG 1949.

3) Überstieg der Wert des Anlagevermögens den steuerbaren Umsatz, so stand der gesamte besonders auszuweisende nicht entnommene Gewinn zur freien Verwendung im Betrieb zur Verfügung. Überstieg der Umsatz das Anlagevermögen, so mußte der nicht entnommene Gewinn zu dem Bruchteil, der sich aus Anlagevermögen zu Umsatz ergab in der vorgesehenen Weise verwendet werden, vgl. Abschn.204 Abs.4 EStR 1949. Über die Berechnung des Bruchteils bei Vorliegen mehrerer Betriebe vgl. Abschn.206 Abs.2 EStR 1949.

4) Zu den sonstigen Betrieben zählten auch die Kreditinstitute. Auf Antrag konnte jedoch das Finanzamt zulassen, daß der nicht entnommene Gewinn in dem Umfang im Betrieb verbleiben konnte, in dem er für betriebliche Zwecke, insbesondere zur Kredithergabe benötigt wurde, vgl. § 49 Abs.2 EStDV 1949.

5) Als solche kamen nur in Betracht die vom Vereinigten Wirtschaftsgebiet ausgegebene 6% Reichsbahnanleihe 1949 sowie die von der Kreditanstalt für Wiederaufbau begebene 5 1/2% Wiederaufbauanleihe, vgl. Abschn.204 Abs.8 und 9 EStR 1949.

die in § 17 EStDV 1949 aufgeführten steuerbegünstigten Kapitalansammlungszwecke verwendet werden¹⁾. Anstelle von dieser Verwendung konnte der gebundene nicht entnommene Gewinnanteil auch im Betrieb verbleiben, soweit er nachweisbar zur Errichtung von Wohngebäuden, zur Förderung des Wohnungsbaus, zur Anschaffung oder Herstellung von Schiffen oder zum Wiederaufbau von durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstörten Fabrikgebäuden oder landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden benutzt wurde²⁾. Die so eingesetzten Mittel mußten jedoch in jedem Fall dem Betriebsvermögen verbleiben³⁾. Zu vermerken ist jedoch, daß bei einer Verwendung des Gewinns für die zuletzt genannten Zwecke eine zeitliche Bindung nicht erfolgte, so daß es also nicht "schädlich" war, wenn der so verwendete Betrag des nicht entnommenen Gewinns schon vor Ablauf von drei Jahren wieder frei wurde, etwa infolge der Veräußerung eines mit Hilfe des anlagepflichtigen nicht entnommenen Gewinns errichteten Gebäudes.

§ 32a EStG 1950 enthielt eine derartige Gewinnverwendungsbeschränkung nicht mehr. Ihr Wegfall sollte einmal der Vereinfachung der Vorschrift dienen⁴⁾. Andererseits sah man in ihr die Ursache dafür, daß von der Begünstigung zunächst verhältnismäßig wenig Gebrauch gemacht wurde. Von der Streichung der Bedingung erhoffte

-
- 1) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.5 EStG 1949; Abschn.204 Abs.5 Ziff.1 EStR 1949. Bei einer derartigen Gewinnverwendung konnten die aufgewendeten Beträge jedoch nicht mehr als Sonderausgaben geltend gemacht werden, vgl. § 49 Abs.6 EStDV 1949; Abschn.204 Abs.6 EStR 1949.
 - 2) Vgl. § 49 Abs.3 EStDV 1949; Abschn.204 Abs.5 Ziff.2 EStR 1949.
 - 3) Vgl. Abschn.204 Abs.11 bis 14 EStR 1949. Die Wohngebäude, Fabrikgebäude, landwirtschaftlichen Betriebsgebäude bzw. Schiffe mußten m.a.W. zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehören. Die Gewinnverwendung nach §§ 7b, 7d und 7e EStG 1949 konnte auch nur bis zur Höhe des nach Abzug der AfA und der erhöhten Absetzungen verbleibenden Buchwertes am Schluß des Jahres der Verwendung erfolgen; vgl. Abschn.204 Abs.15 EStR 1949.
 - 4) Vgl. die Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes", Bundestags-Drs. Nr.317 (1.Wahlperiode) S.20 (Zu Art.I Ziff.5).

sich Schäffer eine stärkere Inanspruchnahme der Vorschrift, zumal da er es als "volkswirtschaftlich notwendiges Ziel" betrachtete, "das Geld weniger in den Verbrauch ... zu lenken als vielmehr in den Ausbau der Kraft des deutschen Wirtschaftslebens, in den Ausbau der Betriebe, in die Schaffung von Arbeitsplätzen"¹⁾.

§ 32a EStG 1950 gestattete dem Steuerpflichtigen eine Entnahme von höchstens 18 000 DM zuzüglich 2 000 DM für jedes Kind, für das dem Steuerpflichtigen Kinderermäßigung zustand oder gewährt wurde. Ein zusätzlicher Entnahmebetrag für die Ehefrau war nicht vorgesehen. Offenbar lehnten sich diese Beträge an die Regelung in § 48 EStG über die Besteuerung nach dem Verbrauch an²⁾. Anstelle dieser absoluten Entnahme-Höchstbeträge konnte der Steuerpflichtige auf Antrag auch einen Pauschal-Entnahmebetrag von 5% der Summe der Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb in Anspruch nehmen. Für einen Steuerpflichtigen, dem eine Kinderermäßigung nicht zustand, lohnte es sich erst bei einem über 360 000 DM liegenden begünstigten Gesamtgewinn, hiervon Gebrauch zu machen. Bei der Berechnung der jeweiligen Entnahmegrenze blieben ebenfalls verschiedene "unschädliche" Entnahmen außer Ansatz, die sich im wesentlichen mit den oben genannten deckten³⁾. Die Anwendung der §§ 32a EStG 1949 bzw. 1950 für die Gewinne aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft schloß die gleichzeitige Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1949 bzw. § 10a EStG 1950 sowie des § 34 EStG (Steuersätze bei außerordentlichen Einkünften) für diese Gewinne aus⁴⁾.

-
- 1) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung des Einkommensteueränderungsgesetzes 1950 auf der 26. Bundestagssitzung vom 11.1.1950 S.794 D.
 - 2) Vgl. Walter Blümich und Ludwig Falk, Einkommensteuergesetz, l.c. S.1039.
 - 3) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.3 Buchst.a bis c EStG 1950
 - 4) Vgl. § 32a Abs.2 Ziff.1 und 2 EStG 1949; § 32a Abs.2 Ziff.2 EStG 1950.

cc) Berechnung der Einkommensteuer bei Inanspruchnahme des § 32a EStG

Wurde von der tariflichen Begünstigung Gebrauch gemacht, dann erfolgte bei der Berechnung der Einkommensteuer eine getrennte Behandlung der steuerbegünstigten Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb und des übrigen Einkommens. Bestand das Einkommen nur aus steuerbegünstigten Gewinnen, so wurden von diesen die Sonderausgaben abgesetzt, und auf den verbleibenden Betrag der Steuersatz von 50% angewendet¹⁾. Enthielt das Einkommen neben den steuerbegünstigten Gewinnen auch noch andere steuerpflichtige Einkünfte, dann erfolgte eine Aufteilung der Sonderausgaben. Verlustabzüge aus Verlusten bei den land- und forstwirtschaftlichen und gewerblichen Gewinnen sowie die auf das Betriebsvermögen entfallende Vermögensteuer wurden von den steuerbegünstigten Gewinnen, die übrigen Sonderausgaben von den weiteren Einkünften abgesetzt. Überstiegen die übrigen Sonderausgaben die anderen Einkünfte, so war der Mehrbetrag von der Summe der steuerbegünstigten Gewinne abzuziehen²⁾. Das gleiche galt, wenn diesen Gewinnen - nach Ausgleich der anderen Einkünfte unter sich - Verluste gegenüber standen³⁾. Bei der Ermittlung des vom Gesamtbetrag der Einkünfte abhängigen Höchstbetrages der von den anderen Einkünften absetzbaren beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben⁴⁾ waren allerdings die nach § 32a EStG begünstigten Gewinne auszuscheiden⁵⁾. Auf die nach

1) Vgl. § 47 Abs.2 EStDV 1949; § 47 Abs.3 EStDV 1950.

2) Vgl. § 47 Abs.3 EStDV 1949; § 47 Abs.4 EStDV 1950.

3) In diesem Fall waren auch die übrigen Sonderausgaben von den begünstigten Gewinnen abzusetzen; vgl. § 47 Abs.4 EStDV 1949; § 47 Abs.5 EStDV 1950.

4) I.S. der §§ 10 Abs.1 Ziff.2 EStG 1949 und 1950: Aufwendungen zu steuerbegünstigten Zwecken.

5) Vgl. § 32a Abs.2 Ziff.2 EStG 1949; § 47 Abs.4 Ziff.2 EStDV 1950; § 10 Abs.2 Ziff.3 Buchst.c EStG 1950.

§ 32a EStG steuerbegünstigten Gewinne wurde sodann der Steuersatz von 50% angewendet. Die übrigen Einkünfte unterlagen - nach Abzug der erwähnten Sonderausgaben - dem durchschnittlichen Steuersatz, der sich ohne Inanspruchnahme der Steuererleichterung des § 32a EStG bei der Veranlagung des Einkommens ergeben hätte¹⁾. Für den Zweck einer späteren Nachversteuerung war nach § 32a EStG 1950 der Unterschiedsbetrag zwischen dem tatsächlichen Einkommen und dem Einkommen, das bei Zugrundelegung der Einkommensteuertabelle der nach § 32a EStG 1950 festgesetzten Einkommensteuer entsprach, bei der Veranlagung besonders festzustellen²⁾. Er stellte den bei Berücksichtigung der Einkommensteuertabelle nicht versteuerten Teil des Gewinns dar. Auch etwaige Minderentnahmen im Begünstigungsjahr 1950 waren im Steuerbescheid besonders festzustellen³⁾. § 32a EStG 1949 verlangte lediglich einen besonderen Ausweis des nicht entnommenen Gewinns in der Buchhaltung⁴⁾.

dd) Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen

Überstiegen in einem auf den Begünstigungszeitraum folgenden Jahr die Entnahmen die Summe der bei der Veranlagung zu berücksichtigenden Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetrieb einschließlich etwaiger Minderentnahmen im Begünstigungsjahr, so waren diese Mehrentnahmen nachzuversteuern. Bei der Nachversteuerung nach § 32a EStG erfolgte somit - entsprechend der Regelung bei § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und 1949 - eine Aufrechnung von Mehrentnahmen gegenüber etwaigen Entnahmereserven im Jahr der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung.

1) Vgl. § 32a Abs.3 EStG 1949 und 1950.

2) Vgl. § 32a Abs.2 Ziff.1 EStG 1950; § 49 Abs.2 EStDV 1950; Abschn.205 EStR 1950.

3) Vgl. § 49 Abs.1 EStDV 1950; Abschn.205 EStR 1950.

4) Vgl. § 32a Abs.1 Ziff.4 EStG 1949.

Gegenüber dem Begünstigungsjahr 1949 war ursprünglich im Einklang mit § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1949 eine Nachversteuerungsfrist von fünf Jahren vorgesehen. Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen wurde jedoch auch hier letztmalig für den Veranlagungszeitraum 1951 durchgeführt und somit auf zwei Jahre reduziert. Nach § 32a EStG 1950 sollte - übereinstimmend mit § 10a - eine zeitlich unbegrenzte Nachversteuerung erfolgen. Auf Grund der für beide Vorschriften gemeinsam ergangenen Änderungen wurde jedoch - wie bereits dargelegt, aus verwaltungstechnischen Gründen - den Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum 1953 die Möglichkeit einer Ablösung der Nachversteuerungspflicht eingeräumt, der für den Veranlagungszeitraum 1955 eine zwangsweise Nachversteuerung in Höhe von 10% der am 31.12.1954 noch nicht nachversteuerten Beträge folgte.

Die Veranlagung zur Nachsteuer bei etwaigen Mehrentnahmen gegenüber dem Begünstigungsjahr 1949 erfolgte für das Mehrentnahmejahr. Der Berechnung der Nachsteuer wurden jedoch die Verhältnisse des Jahres der Begünstigung zu Grunde gelegt. Ihre Höhe ergab sich als Unterschied zwischen der Steuer, die ohne die Begünstigung des § 32a EStG zu zahlen gewesen wäre und derjenigen Steuer, die infolge der Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung festgesetzt wurde, und zwar unabhängig von der Höhe der tatsächlichen Mehrentnahmen¹⁾. Dies konnte bei nur geringfügigen Mehrentnahmen zu Steuernachzahlungen führen, welche diese um ein Vielfaches überstiegen. Deshalb wurde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gegeben, die Festsetzung der Nachsteuer auf 80% der Mehrentnahmen zu beantragen²⁾. Die bei der

1) Vgl. § 50 Abs.1 EStDV 1949; Abschn.207 Abs.3 EStR 1950.

2) Vgl. § 50 Abs.4 EStDV 1949; Abschn.207 Abs.3 EStR 1950. Entsprechend konnte verfahren werden, wenn sich bei einer Betriebsprüfung irrtümliche Abgrenzungen zwischen Betriebsausgaben und Entnahmen herausstellten, die zur Überschreitung der Entnahmegrenze im Jahre 1949 führten, um in solchen Fällen Härten zu vermeiden. Vgl. Abschn.207 Abs.4 EStR 1950; Walter Blümich und Ludwig Falk, l.c. S.1051.

Nachversteuerung gemäß § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1949 geltende Regelung für Verlustjahre fand - hier allerdings beschränkt auf diese - entsprechende Anwendung¹⁾.

Die Nachversteuerung von Mehrentnahmen gegenüber dem Begünstigungsjahr 1950, die bis zur Höhe des besonders festgestellten Betrages vorzunehmen war, erfolgte für das Mehrentnahmejahr, so zwar, daß die Mehrentnahme dem Einkommen dieses Jahres hinzugerechnet und zusammen mit diesem grundsätzlich²⁾ dem Einkommensteuertarif unterworfen wurde. Konsequenterweise hätte die Nachversteuerung der Mehrentnahmen bis zur Höhe des besonders festgestellten Betrages allerdings zu dem durchschnittlichen Steuersatz erfolgen müssen, dem das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen bei einer Veranlagung nach dem Steuertarif 1950 unterlegen hätte. Nur so wäre die ursprüngliche Steuerersparnis in ihrem tatsächlichen Umfang rückgängig gemacht worden. Die getroffene Regelung, die - je nach der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens im Jahr der Mehrentnahme - zu einer die ursprüngliche Steuerersparnis übersteigenden oder unterschreitenden Nachsteuer führen konnte, hatte den verwaltungstechnischen Vorteil, daß eine Wiederaufrollung zurückliegender Veranlagungen nicht zu erfolgen brauchte. Eine gewisse Gestaltungsmöglichkeit wurde dem Steuerpflichtigen hier ebenfalls dadurch eingeräumt, daß er eine Nachversteuerung auch dann beantragen konnte, wenn in dem betreffenden Jahr Mehrentnahmen nicht vorlagen³⁾.

Hatte ein Steuerpflichtiger für das zweite Halbjahr 1948 die Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns

1) Vgl. § 50 Abs.3 EStDV 1949 in Verbindung mit § 31 Abs.2 EStDV 1949.

2) Wegen der Ausnahmen vgl. § 32a Abs.4 in Verbindung mit § 10a Abs.2 EStG 1950. Nach Abschn.241 Abs.4 EStR 1951 konnte diese Vorschrift bereits für die Nachversteuerung gem. § 32a EStG 1949 angewendet werden.

3) Vgl. § 32a Abs.4 in Verbindung mit § 10a Abs.2 EStG 1950.

nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 und bei der Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 1949 den § 32a EStG in Anspruch genommen, so schloß die Nachversteuerung wegen einer Mehrentnahme in 1950 nach § 32a EStG 1949 eine Nachversteuerung nach § 10 Abs.1. Ziff.3 EStG 1948 aus. Hierbei handelte es sich um eine Billigkeits- und Vereinfachungsmaßnahme. Im übrigen sollte für den Fall, daß der Steuerpflichtige in einem oder mehreren der vorangegangenen Veranlagungszeiträume die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns und in einem oder in mehreren Veranlagungszeiträumen die Steuererleichterung des § 32a EStG 1949 oder 1950 in Anspruch genommen hatte, eine Nachversteuerung für einen späteren Veranlagungszeitraum einer Nachversteuerung für einen früheren Veranlagungszeitraum vorgehen¹⁾. Im Anschluß an das zur Frage der Nachversteuerungsreihenfolge in Verbindung mit der Stellungnahme des Bundesministers der Finanzen ergangenen Urteils vertrat der Bundesfinanzhof jedoch die Ansicht, daß bei wechselweiser Inanspruchnahme der in Betracht stehenden Vergünstigungen auch hier dem Steuerpflichtigen die Wahl des für ihn günstigeren Weges offen bleiben müsse²⁾. In den Veranlagungszeiträumen, in denen von dem - später noch zu behandelnden - § 32b EStG Gebrauch gemacht wurde, erfolgte - abgesehen von der Pauschalabgeltung mit 10% des noch vorhandenen besonders festgestellten Betrages³⁾ - keine Nachversteuerung, und zwar auch nicht nach § 10a EStG⁴⁾. Der Grund dafür liegt darin, daß, von gewissen Ausnahmen abgesehen, Entnahmen aus dem Betrieb bei Inanspruchnahme des § 32b einer Doppelbesteuerung unterlagen.

1) Vgl. Abschn.244 Abs.1 EStR 1951.

2) Vgl. BFH-Urteil vom 1.3.1956, IV 659/55 U (BStBl 1956 III S.125).

3) Vgl. § 58b Abs.2 EStDV 1953.

4) Vgl. § 58b Abs.2 EStDV 1951.

2. Bewertungsfreiheit für bewegliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens

a) Die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG

Neben der Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns in Form des § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG war im Interesse der Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung, oder allgemeiner, des wirtschaftlichen Wiederaufbaus, in das im Zusammenhang mit der Währungsreform ergangene Erste Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern¹⁾ noch eine Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffungen von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 7a EStG) eingefügt worden. Da sich das Ausmaß der Bewertungsfreiheit sowohl in seiner objektiven Reichweite als auch in seinem Begünstigungsumfang im Hinblick auf die wirtschaftspolitische Zwecksetzung der Vorschrift als zu gering erwies, wurden die Sonderabschreibungsmöglichkeiten bereits mit Wirkung vom 1. Januar 1949 bedeutend erweitert und damit die Voraussetzungen dafür geschaffen, daß § 7a EStG schließlich mit zur bedeutendsten Maßnahme des gesamten Begünstigungssystems wurde.

aa) Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme

Die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG galt nicht nur für physische Personen (Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe). Auch Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften i.S. des § 1 Abs.1 Ziff.1 KStG konnten von dieser Vergünstigung Gebrauch machen. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vorschrift war, daß der Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt wurde. Die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG 1948 verlangte eine "ordnungsmäßige Buchführung nach den Vorschriften des HGB", d.h. Bedingung für die Anwendung der

1) Vom 22. Juni 1948, StuzBl S.123.

Bestimmung war, daß der Gewinn nach dem Vermögensvergleich (§ 4 Abs.1 bzw. § 5 EStG) ermittelt wurde¹⁾. Die Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG berechnete somit nicht zur Anwendung der Bewertungsfreiheit. § 7a EStG 1949 forderte - ebenso wie die Vorschriften der folgenden Jahre - nur noch eine "ordnungsmäßige Buchführung". Als ordnungsgemäß galt dabei auch eine Buchführung, die nach den Bestimmungen der Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung vom 5.7.1935 geführt wurde sowie die Überschußrechnung nach § 4 Abs.3 EStG, wenn die Buchführung den Bestimmungen der Verordnung über die Buchführung der Handwerker, Kleingewerbetreibenden und freien Berufe vom 5.9.1949 entsprach²⁾.

bb) Die sachliche Reichweite der Vorschrift

Die Begünstigung des § 7a EStG gewährte eine Bewertungsfreiheit für bestimmte Ersatzbeschaffungen und sämtliche Anschaffungen und Herstellungen von beweglichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens durch politisch Verfolgte, Flüchtlinge und Vertriebene, die ihre Erwerbsgrundlage verloren hatten und sich eine neue Existenz aufbauten.

aaa) Bewertungsfreiheit für Ersatzbeschaffungen
beweglicher Wirtschaftsgüter

aaaa) Die nach § 7a EStG 1948 begünstigten
Wirtschaftsgüter

Entsprechend der ursprünglichen Zwecksetzung der Vorschrift, neben den Ostverdrängten vor allem den Kriegsgeschädigten beim Wiederaufbau ihrer Existenz zu helfen, begünstigte § 7a EStG in der Fassung des Ersten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern die Ersatzbeschaffung von beweglichen Wirtschaftsgütern,

1) Vgl. § 7a Abs.1 EStG 1948.

2) Vgl. § 8 EStDV 1950 und 1951.

die infolge höherer Gewalt - insbesondere durch Kriegseinwirkungen oder infolge eines behördlichen Eingriffs¹⁾ - gegen den Willen des Betriebsinhabers aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden waren. Es genügte auch, wenn der Unternehmer zur Vermeidung solcher behördlicher Eingriffe das Wirtschaftsgut freiwillig gegen Entschädigung abgegeben hatte. Das für Reinvestitionszwecke angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgut, für das die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen werden sollte, mußte dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe erfüllen wie das ausgeschiedene²⁾. Dem technischen und wirtschaftlichen Fortschritt trug man dadurch Rechnung, daß das Ersatzwirtschaftsgut nicht unbedingt gleicher Art wie das ausgeschiedene Wirtschaftsgut sein mußte. Wenn die allgemeine technische und wirtschaftliche Entwicklung die Beschaffung eines Gegenstandes anderer Gattung, Technik, Güte, Preislage, Größe und Leistungsfähigkeit notwendig erscheinen ließ, dann wurde die Eigenschaft als Ersatzwirtschaftsgut nicht ausgeschlossen³⁾. Die Wiederherstellung beschädigter Wirtschaftsgüter wurde nur dann der Ersatzbeschaffung gleichgestellt, wenn der Schaden auf Kriegseinwirkungen zurückzuführen war.

bbbb) Die nach § 7a EStG 1949 und 1950 begünstigten Wirtschaftsgüter

Das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern brachte eine erhebliche Erweiterung der sachlichen Reichweite der Begünstigung. Die Bewertungsfreiheit beschränkte sich ab 1. Januar 1949 nicht mehr auf Ersatzbeschaffungen für Kriegsverluste; begünstigt war die Wiederbeschaffung sämtlicher Wirtschaftsgüter, die nach dem 1. Januar 1939 aus dem Betriebsvermögen

1) Bombenschäden, Wegnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes oder durch Anordnung der Besatzungsmächte (Demontage, Restitution, Reparationsentnahmen).

2) Vgl. § 7a Abs. 2 EStG 1948.

3) Vgl. Abschn. 63 Abs. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStR II/1948 und 1949.

ausgeschieden waren. Der Begriff der Ersatzbeschaffung setzte zwar - ebenso wie nach § 7a EStG 1948 - voraus, daß ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und ein anderes an dessen Stelle getreten war, welches dieselbe oder eine entsprechende Aufgabe wie das entfallene zu erfüllen hatte. Der Grund für das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen war jedoch für die Inanspruchnahme der Begünstigung gleichgültig. Ein "Ausscheiden" i.S. der §§ 7a EStG 1949 und 1950 lag also auch dann vor, wenn das Wirtschaftsgut verkauft worden war oder infolge technischen Verschleißes ersetzt wurde¹⁾. Der Ersatzbeschaffung war die Wiederherstellung beschädigter beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gleichgesetzt. Bezüglich der Berücksichtigung des technisch-wirtschaftlichen Fortschritts kann auf das oben Gesagte verwiesen werden.

Die sehr bedeutsame Ausdehnung der sachlichen Reichweite des § 7a EStG sollte mithelfen, "den trostlosen Zustand, in dem sich unsere Erzeugungswirtschaft (befand), zu beseitigen oder wenigstens zu einer Beseitigung beizutragen"²⁾. Sie stellte in Rechnung, daß die westdeutsche Industrie nicht nur durch Kapazitätseinbußen auf Grund unmittelbarer Kriegseinwirkungen³⁾, Demontagen und Restitutionsen geschwächt war, sondern daß auch der noch vorhandene Produktionsapparat während der jahrelangen Überbeanspruchung im Verlaufe des Krieges zwar heruntergewirtschaftet wurde, damals aber regelmäßig ebensowenig ersetzt werden konnte wie in den

-
- 1) Vgl. Erlaß betreffend die Anwendung des § 7a EStG (Anlage 1 zu den EStR II/1948 und 1949) Abschn.B Ziff.19.
 - 2) Abg. Blücher als Berichterstatter des Finanzausschusses des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes auf dessen 33.Vollversammlung vom 18.2.1949, S.1454.
 - 3) G.W. Harmssen (Am Abend der Demontage, Bremen 1951 S.25 f) beziffert sie auf 20%; die Kapazitätseinbußen durch Demontagen werden von ihm auf 8% geschätzt.

ersten drei Jahren nach dem Zusammenbruch¹⁾.

§ 7a EStG 1950 brachte jedoch gegenüber seinen Vorgängern eine wesentliche Einschränkung. Nach § 7a EStG 1948 und 1949 konnten die ersetzten Wirtschaftsgüter auch n a c h dem 20.6.1948 angeschafft oder hergestellt worden sein. § 7a EStG 1950 machte dagegen zur Voraussetzung, daß das ersetzte Wirtschaftsgut v o r dem 21.6.1948 beschafft worden war. Es kamen also nur noch solche Wirtschaftsgüter in Betracht, die vor dem Währungsstichtag dem Betrieb bereits tatsächlich gedient haben. Ein erst nach der Währungsreform angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut konnte ab 1.1.1950 nicht mehr über § 7a EStG steuerbegünstigt ersetzt werden. Diese Einschränkung sollte einer mißbräuchlichen Anwendung der Vorschrift Grenzen setzen²⁾, wie sie etwa dadurch erfolgen konnte, daß nur zur Ausnutzung der Sondervergünstigung erst gerade beschaffte Wirtschaftsgüter kurzfristig wieder ersetzt wurden³⁾.

bbb) Bewertungsfreiheit für Vertriebene, Flüchtlinge und politisch Verfolgte

Die Begünstigung des § 7a EStG erstreckte sich außer auf die bezeichneten Ersatzbeschaffungen auch auf jede Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens durch Steuerpflichtige, die als Vertriebene, als Flüchtlinge oder wegen Verfolgung aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer

-
- 1) Das Statistische Bundesamt hat die ausgefallenen Ersatzinvestitionen im Gebiet der Bundesrepublik auf 19 Mrd. DM veranschlagt; vgl. Heinrich Strathus, Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie Heft 13, Frankfurt/M 1952 S.56.
 - 2) Vgl. die Ausführungen des Berichterstatters des Finanz- und Steuerausschusses des Bundestages auf der 41. Bundestagssitzung vom 24.2.1950 S.1401 D.
 - 3) Eine Einschränkung zur Vermeidung derartiger mißbräuchlicher Anwendungen von § 7a EStG enthielten bereits die EStR II/1948 und 1949 (vgl. Abschn.63 Abs.2 Buchst.e Doppelbuchst. ee), die jedoch kein geltendes Recht darstellen.

Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus ihre frühere Erwerbsgrundlage verloren hatten und sich im Bundesgebiet nun eine neue - wenn auch anders geartete - aufbauen mußten¹⁾. Welcher Art diese frühere Erwerbsgrundlage war, blieb gleichgültig. Der Begriff der Erwerbsgrundlage war weit auszulegen; er erforderte nicht, daß der Steuerpflichtige durch ihren Verlust arbeitslos war. Es konnten auch Steuerpflichtige dieses Personenkreises steuerbegünstigte Anschaffungen vornehmen, die früher keinen eigenen Betrieb besaßen, sondern Arbeitnehmer waren und ihre Anstellung verloren hatten²⁾. Für die Inanspruchnahme des § 7a EStG genügte es auch, wenn die Voraussetzung des Verlustes der früheren Erwerbsgrundlage bei einer der Personen erfüllt war, die mit dem Steuerpflichtigen zusammen veranlagt wurden³⁾. Die Anwendung der Begünstigung erfolgte hier hinsichtlich ihrer persönlichen Reichweite also sehr, vielleicht sogar zu extensiv.

cc) Ausmaß und zeitlicher Geltungsbereich der
Bewertungsfreiheit

aaa) Nach § 7a EStG 1948

Gemäß § 7a EStG 1948 konnte im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes und in dem darauffolgenden Jahr eine Abschreibungsfreiheit bis zu insgesamt 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch bis zu 50 000 DM jährlich für sämtliche in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden⁴⁾. Die Begünstigung war eine

1) Vgl. § 7a Abs.2 EStG 1948, 1949 und 1950; Abschn.63 Abs.2 Buchst.e Doppelbuchst.dd EStR II/1948 und 1949, Abschn.63f EStR 1950.

2) Vgl. dazu das BFH-Urteil vom 25.6.1953, IV 58/53 U (BStBl 1953 III S.267).

3) Vgl. Abschn.63f Abs.1 EStR 1950.

4) Vgl. § 7a Abs.1 EStG 1948; Erlaß betreffend die Anwendung des § 7a EStG (Anlage 1 zu den EStR II/1948 und 1949) Abschn.A Ziff.1.

Einzelabschreibung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, wobei jedoch die Summe dieser Einzelabschreibungen auf 50 000 DM pro Jahr begrenzt war. Diese Begrenzung wurde damit begründet, "daß die Hilfe wirklich in erster Linie den kleinen und mittleren Existenzen, die wieder aufbauen müssen, zugute kommen sollte"¹⁾. In der Tat bedeutete diese Sonderabschreibungsmöglichkeit für die großen Unternehmen, deren Anlagenwerte in die Millionen DM gingen, zunächst sehr wenig.

Die Verteilung der fünfzigprozentigen Abschreibungsfreiheit auf die beiden in Betracht kommenden Jahre blieb dem Steuerpflichtigen überlassen²⁾. Die Bewertungsfreiheit konnte neben den Absetzungen für Abnutzung (gem. § 7 EStG) in Anspruch genommen werden, die sich in den ersten beiden Jahren nach den vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten richteten und in den folgenden Jahren nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer zu berechnen waren. Die Begünstigung des § 7a EStG i.d.F. des Ersten Gesetzes zur Neuordnung von Steuern erstreckte sich auf Wirtschaftsgüter, die nach dem 21. Juni 1948, also nach dem Währungsstichtag und bis zum 31.12.1948 angeschafft oder hergestellt wurden. Sie konnte also nur für das zweite Halbjahr 1948 und für 1949 in Anspruch genommen werden. Hervorzuheben ist noch, daß die Bewertungsfreiheit des § 7a EStG 1948 auf den Unternehmer (bzw. jede natürliche und juristische Person) abstellte. Das war für den Begünstigungsumfang von erheblicher Bedeutung. Die Regelung hatte zur Folge, daß ein Steuerpflichtiger, der Inhaber (Mitinhaber) mehrerer Unternehmen war, für sämtliche Unternehmen nur eine

1) Abg. Blücher als Berichterstatter des Finanzausschusses des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes auf dessen 17. Vollversammlung am 14.6.1948, S.602.

2) Vgl. Erlaß betr. die Anwendung des § 7a EStG, l.c. Abschn.A Ziff.2.

Bewertungsfreiheit von höchstens 50 000 DM in Anspruch nehmen konnte. Die Grenze von 50 000 DM galt also für die gesamten, in allen Unternehmen angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter. Andererseits führte diese Regelung bei Personengesellschaften dazu, daß jeder Gesellschafter als Unternehmer Anspruch auf die volle Vergünstigung hatte¹⁾.

bbb) Nach § 7a EStG 1949 und 1950

Bereits das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949 brachte eine erhebliche Erweiterung der Bewertungsfreiheit aus der Einsicht, daß die "bisherigen Grenzen ... insbesondere bei Wirtschaftsgütern mit hohen Anschaffungskosten nicht (ausreichten)"²⁾. Dem Steuerpflichtigen wurde nunmehr die Wahl gegeben, entweder im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Jahr bis zu insgesamt 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch für sämtliche in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter bis zu 100 000 DM jährlich oder im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Jahr bis zu je 15% der Beschaffungskosten abzuschreiben³⁾. Die einmal gewählte Bewertungsfreiheit mußte jedoch - auch für Anschaffungen oder Herstellungen in den folgenden Jahren - beibehalten werden. Bei Vorhandensein mehrerer Unternehmen brauchten die Sonderabschreibungen allerdings nicht bei sämtlichen Unternehmen nach der gleichen Methode berechnet zu werden⁴⁾. Die Verteilung der fünfzigprozentigen Bewertungsfreiheit auf das Jahr der

1) Vgl. Erlaß betr. die Anwendung des § 7a EStG, l.c. Abschn.A Ziff.13.

2) Begründung zum "Zweiten Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern", Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebietes Drs. Nr.892 vom 17.1.1949, Zu Abschn.1 § 1 Ziff.1.

3) Ib.; desgl. § 7a Abs.1 Buchst.a und b EStG 1949 und 1950.

4) Vgl. Abschn.63c Abs.3 EStR 1950.

Anschaffung oder Herstellung und das darauffolgende Jahr blieb dem Steuerpflichtigen auch weiterhin freigestellt. Das galt jedoch nicht für die - absolut nicht begrenzten - in § 7a Abs.1 Buchst.b EStG neu aufgenommenen Sonderabschreibungen in Höhe von je 15% im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und dem darauffolgenden Jahr (insgesamt also 30%). Diese waren nicht beliebig auf die beiden in Betracht kommenden Jahre verteilbar. Die im ersten Jahr nicht voll in Anspruch genommene Bewertungsfreiheit (15%) konnte im zweiten Jahr nicht nachgeholt werden. Bezüglich der Normalabschreibung kann auf das oben Gesagte verwiesen werden. Im Gegensatz zu § 7a EStG 1948 war die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG 1949 und 1950 nicht mehr auf den Unternehmer (den Steuerpflichtigen) abgestellt, sondern auf das Unternehmen¹⁾. Das bedeutete, daß ein Steuerpflichtiger, der mehrere selbständige und getrennt geführte Unternehmen hatte, den Höchstbetrag von 100 000 DM jährlich für jedes dieser Unternehmen in Anspruch nehmen konnte, während die Personengesellschaften grundsätzlich nur noch einmal in den Genuß der Begünstigung kamen.

Zu erwähnen ist noch, daß nach der Sonderregelung in § 9 Abs.1 EStDV 1949 und 1950 die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG auch für Anzahlungen vor der Lieferung oder für Teilherstellungskosten im eigenen Betrieb vor der Fertigstellung geltend gemacht werden konnte, wenn diese sich auf mehrere Kalenderjahre erstreckten. Voraussetzung war, daß die Anzahlungen bzw. Aufwendungen für die teilweise Herstellung, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aktiviert werden mußten, nach dem 31.12.1948 angefallen waren. Die Grenze von 50% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und die Höchstgrenze von 100 000 DM pro Jahr

1) Vgl. Erlaß betr. die Anwendung des § 7a EStG, l.c. Abschn.B Ziff.16; Abschn.63c Abs.1 EStR 1950.

galten dann für die Anzahlungen oder Teilherstellungskosten. Die Zweijahresfrist lief in diesen Fällen vom Kalenderjahr der ersten Anzahlung bzw. des Entstehens der ersten Teilherstellungskosten an. Wenn sich die Anzahlung oder die Herstellung über mehr als zwei Jahre erstreckte, sollte jedoch der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt werden als wenn die Zahlungen oder die Herstellung in zwei Jahren erfolgt wäre; er konnte also noch im dritten oder den folgenden Jahren Abschreibungen auf das Wirtschaftsgut vornehmen bis zur Höhe des Betrages, den er hätte abschreiben dürfen, wenn die Zahlungen oder die Herstellung in zwei Jahren erfolgt wären¹⁾.

Was nun den zeitlichen Geltungsbereich der Begünstigung anbetrifft, so war bei der Einführung der Vorschrift im Rahmen des Ersten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern im Juni 1948 eine Laufzeit bis 31.12.1951 vorgesehen. Das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern verlängerte den Begünstigungszeitraum bis zum 31.12.1952; schließlich wurde dieser jedoch dahingehend eingeschränkt, daß grundsätzlich nur noch für die vor dem 1. Juli 1951 beschafften Wirtschaftsgüter die Begünstigung des § 7a EStG in Anspruch genommen werden konnte. Lediglich für den Personenkreis der Vertriebenen, Flüchtlinge und Verfolgten sollte es bei der Befristung der Vorschrift auf den 31.12.1952 verbleiben. Eine Überleitungsvorschrift brachte § 9a EStDV 1951. Danach konnte die Bewertungsfreiheit nach § 7a Abs.1 EStG 1950 für ein nach dem 30. Juni 1951 geliefertes oder fertiggestelltes Wirtschaftsgut auf Antrag dann noch in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige das Ersatzwirtschaftsgut vor dem 1. Juli 1951 bestellt oder vor diesem Zeitpunkt mit der Herstellung des Ersatzwirtschaftsgutes begonnen hatte. Dieses mußte jedoch

1) Vgl. Erlaß betr. die Anwendung des § 7a EStG, l.c. Abschn.B Ziff.18; Abschn.63g Abs.1 EStR 1950.

vor dem 1.1.1952 geliefert oder fertiggestellt werden. Handelte es sich bei dem Ersatzwirtschaftsgut um ein Schiff, so verlängerte sich diese Frist bis zum 31.12.1952.

b) Die Bewertungsfreiheit nach § 7d EStG

Zur Förderung des Wiederaufbaus der deutschen Schifffahrt, die durch den Krieg hohe Verluste erlitten hatte, ergänzte das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949 vor allem im Hinblick auf die mit dem Schiffsbau verbundenen hohen Kosten¹⁾ den Katalog der Sondervergünstigungen des weiteren durch eine Bewertungsfreiheit für Schiffe (§ 7d EStG).

Die Begünstigung des § 7d EStG erstreckte sich auf die nach dem 31.12.1948 angeschafften oder fertiggestellten Einheiten. Zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten rechneten auch die DM-Aufwendungen vor dem 31.12.1948, sofern die Fertigstellung des Schiffes nach diesem Zeitpunkt erfolgte²⁾. Den Anschaffungs- oder Herstellungskosten waren die Aufwendungen gleichgestellt, die nach dem 31.12.1948 zur Wiederherstellung eines durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstörten Schiffes anfielen³⁾. Erfolgte die Anschaffung oder Herstellung mit Hilfe von Zuschüssen, die ebenso wie unverzinsliche Darlehen ab 1.1.1950 nach § 7d Abs.2 EStG steuerbegünstigt zur Förderung des Schiffsbaus gewährt werden konnten, dann wurden für die Berechnung der Sonderabschreibungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten allerdings um diese gemindert⁴⁾. Die Bewertungsfreiheit umfaßte im übrigen Schiffe jeder Art. Sie betraf sämtliche Wasserfahrzeuge, die "nach dem Sprachgebrauch

1) Vgl. die Ausführungen des Abg. Blücher als Berichterstatter des Finanzausschusses des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes auf dessen 33.Vollversammlung, S.1456.

2) Vgl. Abschn.75 Abs.2 EStR 1950 und 1951.

3) Vgl. § 7d EStG 1949; § 7d Abs.1 EStG 1950 und 1951.

4) Vgl. § 11a EStDV 1950 und 1951.

und nach der Verkehrsauffassung als Schiffe anzusehen sind¹⁾, mit Ausnahme solcher, die reine Luxusjachten darstellten²⁾.

Die Höhe der Bewertungsfreiheit, die neben der vollen Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG in Anspruch genommen werden konnte, betrug bis zu je 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Jahr. Wurde die Bewertungsfreiheit nicht voll ausgenutzt, so konnte sie nicht mehr nachgeholt werden. Nach Ablauf der Begünstigungsjahre richteten sich die Absetzungen für Abnutzung nach dem verbliebenen Restwert und der Restnutzungsdauer des Schiffes³⁾. Bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1952 konnte die Bewertungsfreiheit auf Antrag auch für Teilherstellungskosten oder Anzahlungen in Anspruch genommen werden, ab 1.1.1951 jedoch nur insoweit, als die hierfür aufgewendeten Beträge nicht aus öffentlichen Mitteln oder aus Darlehen i.S. des § 7d Abs.2 EStG herrührten⁴⁾.

Da Schiffe, gleichgültig ob sie im Schiffsregister eingetragen sind oder nicht, zu den beweglichen Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens i.S. des § 7a EStG zählten, konnte neben der Bewertungsfreiheit des § 7d EStG bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen noch die Absetzung nach § 7a in Anspruch genommen werden⁵⁾. Im günstigsten Fall konnten also

1) Vgl. Abschn.75 Abs.1 EStR 1950 und 1951.

2) Das ergibt sich schon daraus, daß die Vornahme einer AfA voraussetzt, daß es sich um ein Wirtschaftsgut handelt, dessen Nutzung oder Verwendung durch den Steuerpflichtigen der Erzielung von Einkünften dient. Vgl. auch Abschn.75 Abs.1 EStR 1950 und 1951.

3) Vgl. § 7d (Abs.1) EStG 1949 ff.

4) Vgl. Abschn.76 EStR 1951, § 11a Abs.2 EStDV 1951; Regelung im übrigen wie bei § 7a.

5) Vgl. Erlaß betr. die Anwendung des § 7a EStG, l.c. Abschn.A Ziff.10; Abschn.63 Abs.2 Buchst.d Doppelbuchst.aa und Abschn.75 EStR II/1948 und 1949; Abschn.63d Abs.2 und Abschn.75 Abs.3 EStR 1950.

für Schiffe, die nach dem 31.12.1948 angeschafft oder hergestellt worden sind, zumindest in den Veranlagungszeiträumen 1949 bis 1951 die Sonderabschreibungen nach § 7a EStG, § 7d EStG und die volle Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, was zweifelsohne eine kaum mehr zu überbietende Begünstigung des Schiffbaus bedeutete. Da die Bewertungsfreiheit des § 7a EStG vom 1.7.1951 ab nur noch Vertriebenen, Flüchtlingen und politisch Verfolgten offen stand, konnte auch nur noch von diesem Personenkreis § 7a EStG neben § 7d EStG für Schiffe geltend gemacht werden.

3. Bewertungsfreiheit für unbewegliche Wirtschaftsgüter

a) Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude (§ 7b EStG)

§ 7b EStG ist im Zuge der allgemeinen Erweiterung des Systems der Sondervergünstigungen im Interesse einer verstärkten Förderung des Wohnungsbaus ebenfalls durch das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 20.4.1949 eingeführt worden. Mit dieser Vorschrift sollte nach der Gesetzesbegründung eine dem englischen Steuerrecht entsprechende Bewertungsfreiheit für unbewegliche Wirtschaftsgüter geschaffen werden, die sich jedoch auf bestimmte Gebäude, hier Wohngebäude beschränkte¹⁾. Im Gegensatz zur Förderung des fremden Wohnungsbaus durch § 7c EStG brachte § 7b EStG eine Begünstigung des Eigenwohnungsbaus der steuerpflichtigen natürlichen und juristischen Personen.

1) Vgl. Begründung zum Zweiten Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern i.d.F. vom 17.1.1949, Wirtschaftsrat des Vereinigten Wirtschaftsgebietes Drs. Nr.892, Zu Abschn.1 § 1 Ziff.2.

aa) Die sachliche Reichweite der Vorschrift

Mit der Einführung des § 7b EStG durch das Zweite Steuerneuordnungsgesetz wurde mit Wirkung vom 1.1.1949 für Wohngebäude bestimmter Art eine erhöhte Abschreibungsmöglichkeit in das Einkommensteuerrecht aufgenommen, die sich über einen Zeitraum von insgesamt zwölf Jahren erstreckte und an die Stelle der Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG trat. In die Begünstigung wurden nur die nach dem 31.12.1948 fertiggestellten Wohngebäude einbezogen. Sie erstreckte sich jedoch auch auf diejenigen Herstellungskosten, die vor diesem Zeitpunkt, aber nach der Währungsreform - also in DM - angefallen waren¹⁾. Miete (Mietwert), Ausstattung und Größe des Gebäudes und der Wohnungen blieben auf die Anwendungsmöglichkeit der Vorschrift ohne Einfluß. Gleichgültig für ihre Inanspruchnahme war auch, ob die Gebäude zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehörten, wobei sie jedoch im letzten Fall zum Anlagevermögen zählen mußten²⁾. § 7b EStG konnte für Luxusbauten ebenso in Anspruch genommen werden wie für Wochenendhäuser³⁾. Auch Einfamilienhäuser waren in die Begünstigung mit einbezogen. Bei der Berechnung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus konnte die erhöhte Absetzung in voller Höhe von dem um die abzugsfähigen Schuldzinsen gekürzten Grundbetrag der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26.1.1937⁴⁾ abgesetzt werden. Ein sich dadurch ergebender Verlust aus Vermietung und Verpachtung war

1) Vgl. Abschn.67 Abs.2 EStR 1949, 1950 und 1951.

2) Aus Billigkeitsgründen war für den Veranlagungszeitraum 1949 zugelassen, daß § 7b auch auf Wohngebäude Anwendung finden konnte, die zum Umlaufvermögen gehörten; vgl. Abschn.64 EStR II/1948 und 1949.

3) Vgl. die Urteile des FG Rheinland-Pfalz vom 14.4.1954 (EFG 1954 S.172) und des FG Nürnberg vom 26.2.1954 (EFG 1954 S.172).

4) RGBI 1937 I S.99.

mit anderen Einkunftsarten ausgleichsfähig¹⁾.

Außer auf neuerbaute Wohngebäude erstreckte sich die Bewertungsfreiheit des § 7b EStG auch auf Aufwendungen, die nach dem 31.12.1948 zum Wiederaufbau durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstörter Wohngebäude erfolgten, wenn diese Gebäude sonst nicht mehr oder nicht mehr voll zu Wohnzwecken verwendet werden konnten²⁾. Durch das Einkommen- und Körperschaftsteueränderungsgesetz 1950 wurde die Begünstigung auch auf die nach dem 31.12.1949 fertiggestellten Zubauten, Ausbauten oder Umbauten an bestehenden Gebäuden ausgedehnt³⁾.

Die erhöhten Abschreibungen nach § 7b EStG konnten nur von den Herstellungskosten solcher Gebäude vorgenommen werden, die zu mehr als 80% Wohnzwecken dienten⁴⁾. Beim Wiederaufbau von Gebäuden, die durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstört worden waren, genügte es für die Inanspruchnahme der Begünstigung, wenn der wiederaufgebaute Teil des Gebäudes zu mehr als 80% Wohnzwecken diente⁵⁾. Entsprechendes galt auch für die ab 1.1.1950 begünstigten Zubauten, Ausbauten oder Umbauten. Entfiel in einem späteren Jahr diese Voraussetzung (etwa durch Einbau von Ladenräumen oder Verwendung des Gebäudes zu mehr als 20% zu Büro Zwecken), so waren die erhöhten Absetzungen von diesem Jahr ab nicht mehr zulässig. Die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG für die folgenden Jahre richteten sich dann nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer des Gebäudes. Bei Aufhebung der Zweckentfremdung wurden die erhöhten Abschreibungen von diesem Veranlagungszeitraum

1) Vgl. Abschn.69 EStR 1949, 1950 und 1951.

2) Vgl. § 7b Abs.1 EStG 1950 und 1951.

3) Vgl. § 7b Abs.2 EStG 1950 und 1951.

4) Vgl. § 7b (Abs.1) EStG 1949, 1950 und 1951; Abschn.65 Abs.1 EStR 1949, 1950 und 1951.

5) Vgl. Abschn.65 Abs.2 EStR 1949, 1950 und 1951.

an wieder zugelassen, soweit diese noch geltend gemacht werden konnten.

bb) Die Abschreibungen nach § 7b EStG, ihre Höhe, Bemessungsgrundlage und die zur Inanspruchnahme der Vorschrift Berechtigten

Die erhöhten Abschreibungen nach § 7b EStG waren für das Jahr der Fertigstellung und das darauffolgende Jahr auf bis zu je 10%, für die folgenden zehn Jahre auf bis zu je 3% der Herstellungskosten bemessen, so daß das Gebäude in den ersten zwölf Jahren bis auf 50% der Herstellungskosten abgeschrieben werden konnte. Sie traten an die Stelle der Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG und wurden damit nicht - wie bei den §§ 7a und 7d EStG - neben diesen gewährt. Eine volle Inanspruchnahme der Abschreibungsmöglichkeiten in den einzelnen Jahren (10% bzw. 3%) war nicht erforderlich. In den Veranlagungszeiträumen 1949 bis 1952 konnten jedoch die in den jeweiligen Begünstigungsjahren nicht geltend gemachten Teile der erhöhten Absetzung in späteren Jahren nicht nachgeholt werden. Nach Ablauf der zwölfjährigen Begünstigungszeit blieben für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung ebenfalls Restwert und Restnutzungsdauer des Gebäudes maßgebend.

Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen nach § 7b EStG sind die Herstellungskosten des Wohngebäudes bzw. die Kosten des Wiederaufbaus, des Zu-, Aus- oder Umbaus. Wurden zu den Herstellungskosten des Gebäudes Zuschüsse nach § 7c EStG gegeben, so verminderten diese die Gesamtherstellungskosten für die Bemessung der Abschreibungen gemäß § 7b EStG¹⁾. Das gleiche gilt bei verlorenen Zuschüssen, für die der Zuschußgeber den § 7c EStG nicht geltend machen konnte²⁾. Die Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibungen für Teil-

1) Vgl. Abschn.66 Abs.2 EStR 1950 und 1951.

2) Vgl. Abschn.173 Abs.2 Buchst.a Doppelbuchst.bb EStR 1950 und 1951.

herstellungskosten und Anzahlungen, ähnlich wie bei den vorher besprochenen Vorschriften, war nur in den Jahren 1949 und 1950 möglich¹⁾. In diesen Fällen wurden den Teilherstellungskosten und Anzahlungen sogar die Aufwendungen für die Beschaffung von Baumaterial gleichgestellt, wenn mit der Errichtung oder dem Wiederaufbau des Wohngebäudes spätestens bis zum Ende des folgenden Kalenderjahres begonnen wurde²⁾.

Da die Abschreibungen nach § 7b EStG nur von den Herstellungskosten, nicht aber von den Anschaffungskosten eines Gebäudes vorgenommen werden können, konnte in den Veranlagungszeiträumen 1949 bis 1952 nur der Bauherr (also derjenige, in dessen Auftrag und für dessen Rechnung das Gebäude errichtet wurde; nur bei diesem fallen "Herstellungskosten" an), nicht dagegen der Erwerber eines neuerbauten Wohngebäudes die Sondervergünstigung in Anspruch nehmen. Beim Erwerb eines noch nicht fertiggestellten Wohngebäudes (oder Ruinengrundstücks) war § 7b EStG nicht auf die Anschaffungskosten, sondern nur auf die weiteren zur Fertigstellung aufgewendeten Beträge anzuwenden³⁾.

b) Bewertungsfreiheit
für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude (§ 7e EStG)

Mit der Aufnahme einer weiteren Bewertungsfreiheit für gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebsgebäude in das Einkommensteuerrecht, die gleichfalls durch das Zweite Steuerneuordnungsgesetz vom 20.4.1949

1) Vgl. § 10 Abs.2 in Verbindung mit § 9 Abs.1 EStDV 1949 und 1950; die Geltendmachung des § 7b für Teilherstellungskosten und Anzahlungen wurde jedoch durch die 2.VO zur Änderung der EStDV vom 9.12.1950 (BGBl I S.781) auf solche Anzahlungen oder Teilherstellungskosten begrenzt, die bis zum 31.12.1950 aufgewendet wurden.

2) Vgl. Abschn.68 Abs.2 EStR 1950.

3) Vgl. Abschn.64 Abs.2 EStR 1950 und 1951.

erfolgte, wurde das System der Sondervergünstigungen zur Förderung des Wiederaufbaus der deutschen Wirtschaft auf dem Wege der betriebsinternen Kapitalbildung praktisch geschlossen. § 7e EStG trat mit Wirkung vom 1.1.1949 in Kraft. Im Rahmen des Gesetzes zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 29.4.1950 wurde die Vorschrift noch einmal erweitert. Ab 1.7.1951 aufgehoben, fand sie mit Wirkung für den Veranlagungszeitraum 1952 in das Einkommensteuerrecht erneut Eingang, diesmal jedoch in seiner persönlichen Reichweite begrenzt auf den Personenkreis der Vertriebenen und Verfolgten.

aa) Persönliche und sachliche Reichweite der Vorschrift

Die Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG konnte nur von Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermittelten bzw. deren Buchführung den Anforderungen der Verordnung über die landwirtschaftliche Buchführung entsprach, in Anspruch genommen werden¹⁾. Freie Berufe waren ebenso wie Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG ausgeschlossen.

Was die sachliche Reichweite der Begünstigung anbetrifft, so erstreckte sie sich auf die Herstellungskosten (also nicht den Erwerb) neu erstellter Gebäude, die im eigenen gewerblichen Betrieb unmittelbar der Fertigung oder der Bearbeitung von zum Absatz bestimmten Wirtschaftsgütern oder der Wiederherstellung von Wirtschaftsgütern dienen sowie von neu erstellten land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden. Die Gebäude mußten nach dem 31.12.1948 fertiggestellt worden sein. In diesem Fall galt die Bewertungsfreiheit

1) Vgl. § 7e Abs.1 und 2 EStG 1949 und 1950; § 8 Abs.1 EStDV 1949 und 1950.

aber auch für die DM-Aufwendungen vor diesem Zeitpunkt. Die Begünstigung konnte außerdem für Aufwendungen in Anspruch genommen werden, die nach dem 31.12.1948 zum Wiederaufbau eines durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstörten Gebäudes gemacht wurden, wenn dieses ohne den Wiederaufbau nicht mehr oder nicht mehr voll zu einem der oben genannten betrieblichen Zwecke zu verwenden war. Das gleiche galt auch für Aufwendungen zum Wiederaufbau von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden, die durch Kriegseinwirkungen ganz oder teilweise zerstört worden waren. § 7e EStG 1950 bezog auch solche nach dem 31.12.1948 neu errichteten Gebäude in die Begünstigung ein, die im eigenen gewerblichen Betrieb ausschließlich der Lagerung von Waren, die zum Absatz an Wiederverkäufer bestimmt sind oder für fremde Rechnung gelagert werden, dienen¹⁾. Im übrigen konnte auch die Bewertungsfreiheit des § 7e EStG bereits auf Teilerstellungskosten und Anzahlungen in Anspruch genommen werden. Die Regelung entsprach sinngemäß der für § 7a EStG getroffenen²⁾.

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vom 27.6.1951 wurde § 7e EStG gestrichen. Die Aufhebung der Vorschrift galt erstmals für Herstellungen, die nach dem 30.6.1951 erfolgten. War jedoch mit der Herstellung des Gebäudes vor dem 1.7.1951 begonnen worden und erfolgte dessen Fertigstellung vor dem 1.1.1952, so konnte die Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG 1950 noch geltend gemacht werden. Wurde das Gebäude erst nach dem 31.12.1951 fertiggestellt, dann war

1) Die volle Bewertungsfreiheit kam jedoch erst für im Jahr 1950 fertiggestellte Lagerhäuser in Betracht. Soweit diese 1949 errichtet wurden, konnte 1950 als Zweitjahr der Sonderabschreibung nach § 7e in Anspruch genommen werden; vgl. Abschn.79 EStR 1950.

2) Vgl. Abschn.77b EStR 1950.

die Begünstigung noch für die vor dem 1.1.1952 aufgewendeten Teilerstellungskosten anwendbar¹⁾.

bb) Die Höhe der Bewertungsfreiheit

Die Höhe der Bewertungsfreiheit betrug je 10% der Herstellungskosten im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes und dem darauffolgenden Jahr. Sie war auf die beiden in Betracht kommenden Zeiträume nicht beliebig aufteilbar. Wurden im Jahr der Fertigstellung des begünstigten Gebäudes weniger als 10% abgeschrieben, dann konnte die Absetzung im nächsten Jahr nicht nachgeholt werden; der Steuerpflichtige ging in diesem Fall des nicht ausgenutzten Abschreibungsprozentsatzes verlustig. Die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG waren in den beiden Begünstigungsjahren voll in Ansatz zu bringen. Nach Ablauf derselben richteten sie sich nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des Gebäudes.

III. Die investitionspolitischen Auswirkungen
der Maßnahmen

Ziel der behandelten Sondervergünstigungen war eine Anregung der Investitionstätigkeit sowie die Schaffung finanzieller Voraussetzungen für die Durchführung der Investitionen. Dementsprechend sollen die Maßnahmen im folgenden unter beiden Aspekten einer näheren Betrachtung unterzogen werden.

1) Vgl. § 12a EStDV 1951, Abschn.76b Abs.2 EStR 1951.

1. Steuervergünstigungen und Investitions- bereitschaft

a) Zur Frage des Einflusses der Sonder- vergünstigungen auf das Investitionskalkül der Investoren

Wirtschaftstheoretisch sind die Investitionsentschlüsse der Unternehmer prinzipiell von der Durchführung und dem Ergebnis der Investitions- oder Wirtschaftlichkeitsrechnung abhängig. Im Grunde handelt es sich bei dieser um eine Gegenüberstellung der aus einer geplanten Investition erwarteten Bruttoerträge und ihrer Kosten, wobei entweder die Kapitalwerte der Bruttoertrags- und Kostenströme bzw. die diskontierten Quasirenten mit den Beschaffungskosten der Investition verglichen werden oder aber der Kapitalwert der Investition errechnet wird. Schneider spricht hier von der "Diskontierungsmethode"¹⁾.

Darüber hinaus kann auch so verfahren werden, daß derjenige Zinssatz ermittelt wird, "welcher den Wert der Ertragsreihe den Beschaffungskosten ... gleich macht"²⁾ oder, was dasselbe, "für den der auf den Zeitpunkt unmittelbar vor Beginn der Investition bezogene Kapitalwert gleich Null ist"³⁾. Dieser Zinssatz bzw. Diskontfaktor stellt dann die "marginal efficiency of capital" (J.M. Keynes)⁴⁾ dar, der dem "internen Zinsfuß" Schneiders⁵⁾, der "rate of return over cost" bei I. Fisher⁶⁾, Bouldings "internal rate of return"⁷⁾

- 1) Erich Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, Tübingen 1949 S.170.
- 2) Andreas Paulsen, Allgemeine Volkswirtschaftslehre Bd. III, Berlin 1959 S.102.
- 3) Erich Schneider, l.c. S.169; derselbe, Wirtschaftlichkeitsrechnung, Tübingen und Bern 1951 S.10.
- 4) J.M. Keynes, The General Theory of Employment, Interest and Money, New York 1935 S.135 ff.
- 5) Erich Schneider, Einführung in die Wirtschaftstheorie, II. Teil, Tübingen 1949 S.169.
- 6) Irving Fisher, The Theory of Interest, New York 1930; s. E. Schneider, l.c. S.170.
- 7) K.E. Boulding, Time and Investment, Economica Vol. III 1936; s. E. Schneider, l.c. S.170.

und der "marginal internal rate of return" bei Lutz¹⁾ entspricht und der zur Beantwortung der Frage, ob die geplante Investition lohnend (bzw. welche der Investitionsmöglichkeiten die lohnendste) ist, mit dem "Kalkulationszinssatz"²⁾ verglichen wird. Schneider bezeichnet dieses Verfahren als "interne Zinsfuß-Methode"³⁾.

Schließlich stellt Schneider neben diese als weiteres Verfahren "zur Entscheidung der Frage, ob eine einzelne Investition bei einem gegebenen Kalkulationszinssfuß vorteilhaft ist oder nicht"⁴⁾, die Annuitätsmethode, der im allgemeinen (und insbesondere in ihrer approximativen Form) für die Praxis eine größere Bedeutung beigemessen wird⁵⁾. "Sämtliche 3 Methoden sind in Wirklichkeit identisch." "Theoretisch ist es deshalb gleichgültig, welche der 3 Methoden bei der Durch-

-
- 1) Friedrich und Vera Lutz, The Theory of Investment of the Firm, Princeton University Press 1951 S.18; s. Heinz Schindler, Investitionsrechnungen in Theorie und Praxis, Meisenheim/Glan 1958 S.55.
 - 2) Dieser ist nicht unbedingt mit dem "Kalkulationszinssfuß" von Schneider (Wirtschaftstheorie, II.Teil S.165 f) gleichzusetzen, der als "subjektiver Zinsfuß" (Schneider, ib. S.166) eine komplexe Größe aus langfristigem Marktzins, Höhe des erstrebten Gewinns und des geschätzten Investitionsrisikos ist (Schneider, ib. S.165). v.Stackelberg, Lutz und Fisher rechnen dagegen nur mit dem Marktzinsfuß (vgl. H. Schindler, l.c. S.130 f), wobei Fisher meint: "It is practically impossible to compensate for a risky investment by increasing the rate of interest as though it were an insurance premium." (I. Fisher, The Nature of Capital and Income, New York-London 1927 S.406; zit. nach H. Schindler, l.c. S.137). Keynes vergleicht die "marginal efficiency of capital" mit dem "Komplex der Zinssätze für Anleihen verschiedener Fälligkeiten und Risiken" (General Theory, deutsche Übersetzung, Berlin 1952 S.24). Vgl. auch Gerhard Merk, Zur Frage der Zinselastizität der Investitionen, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 114.Bd. 1958 S.460.
 - 3) Erich Schneider, Wirtschaftstheorie II.Teil S.171.
 - 4) Erich Schneider, Wirtschaftlichkeitsrechnung S.26.
 - 5) S. Erich Schneider, Wirtschaftlichkeitsrechnung S.26; Heinz Schindler, l.c. S.54.

führung einer Wirtschaftlichkeitsrechnung in einem konkreten Fall zur Anwendung kommt."¹⁾

Folgen wir insoweit der Wirtschaftstheorie und fragen wir nach dem möglichen Einfluß der in Betracht stehenden Sondermaßnahmen auf diese Formen der Wirtschaftlichkeitsrechnung, so wäre vor allem an die durch die betriebsinterne Finanzierung erfolgende Zinersparnis zu denken. Da der Zins in seiner Wirkung auf die Herstellungs- und Betriebskosten zumindest der kurz- und mittelfristigen Investitionen in Industrie und Handel (der "konjunkturabhängigen" Investitionen i.S. von Ehrlicher²⁾) und damit auch als Kostenfaktor für diese im allgemeinen nicht von besonderer Relevanz ist³⁾, wird sich dieser Einfluß vernachlässigen lassen. Außerdem könnte auch geltend gemacht werden, daß es in größeren Unternehmen nicht unüblich ist, für die Eigenmittel Zinsen zu berechnen. Anders verhält es sich bei dem - durch § 7b EStG begünstigten - Wohnungsbau, den Ehrlicher den "kreditabhängigen" Investitionen zurechnet, bei denen "wegen der sehr langsamen Kapitalumschlagsgeschwindigkeit ... der Zinsendienst ... ein ganz entscheidender Kostenfaktor (ist)"⁴⁾. Tatsächlich sollte auch der § 7b EStG in erster Linie der Kostensenkung dienen.

An Bedeutung gewinnen die Sondervergünstigungen für diese Form der Investitionsrechnung jedoch dann, wenn die Besteuerung voll in die Betrachtung mit einbezogen wird.

Nehmen wir an, ein Unternehmer erwarte aus einer mit Eigenkapital finanzierten Investition in Höhe von 10 000 DM während ihrer fünfjährigen Nutzungsdauer jährliche Nettoeinnahmen von 5 000 DM. Der Kapital-

1) Erich Schneider, Wirtschaftlichkeitsrechnung S.26.

2) Vgl. Werner Ehrlicher, Geldkapitalbildung und Realkapitalbildung, Tübingen 1956 passim.

3) Vgl. Werner Ehrlicher, ib. S.23.

4) Werner Ehrlicher, ib. S.24.

wert der Investition, bezogen auf den Zeitpunkt unmittelbar vor Beginn der Investition, beträgt dann bei einem Kalkulationszinssatz von 7% 10 500 DM. Wird nun eine Proportionalsteuer auf die Nettoeinnahmen von 50% erhoben, so verbleiben von den Nettoeinnahmen nur noch jährlich 2 500 DM, so daß sich der Kapitalwert der Investition auf 250 DM vermindert. Nun ist zu berücksichtigen, daß der Unternehmer jährlich einen Abschreibungsaufwand geltend machen kann, an dem sich im vorliegenden Falle der Staat in Höhe der Steuerbelastung ebenfalls beteiligt. Bei linearem Abschreibungsverlauf können in unserem Beispiel 2 000 DM Abschreibungsaufwand pro Jahr verrechnet werden, von denen - bei der angenommenen Steuerbelastung von 50% - 1 000 DM der Fiskus trägt, so daß sich die Steuerbelastung um 1 000 DM im Jahr vermindert. Der Gegenwartswert dieser jährlichen Steuerreduktionen beträgt 4 100 DM, womit sich der Kapitalwert der Investition auf 4 350 DM erhöht. Nehmen wir nun an, es bestehe eine Sonderabschreibungsmöglichkeit nach dem Vorbild des § 7a EStG. Im Jahr der Durchführung der Investition und im darauffolgenden Jahr können also Sonderabschreibungen bis zu 50% der Anschaffungskosten neben den Normalabschreibungen vorgenommen werden; nach Ablauf der ersten beiden Jahre bemessen sich die Normalabschreibungen nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der verbleibenden Restnutzungsdauer. Nimmt der Unternehmer diese Möglichkeit in der für ihn vorteilhaftesten Weise wahr und macht im ersten Jahr 3 000 DM und im zweiten Jahr 2 000 DM Sonderabschreibungen neben den Normalabschreibungen (2 000 DM) geltend, so erhöht sich der Gegenwartswert der jährlichen abschreibungsbedingten Steuerreduktionen auf 4 465,16 DM. Der Kapitalwert der Investition steigt damit auf 4 715,16 DM. Durch das "timing" der Abschreibungen kann also der Kapitalwert einer Investition positiv beeinflusst werden, die Durchführung einer Investition mithin vorteilhaft erscheinen oder auch überhaupt erst vorteilhaft werden. Dieser Einfluß der Sonderabschreibungen auf

den Kapitalwert wächst notwendigerweise mit der Lebensdauer der Investition und steigendem Zinssatz.

Da die Begünstigung der Nichtentnahme des Gewinns eine Senkung der steuerlichen Belastung der zukünftigen Nettoeinnahmen zur Folge hat, muß sie sich ebenfalls in einer Erhöhung des Kapitalwerts der Investition niederschlagen. Allerdings muß der Unternehmer hier eine weitere Annahme darüber machen, ob bzw. inwieweit mit dem Fortbestehen dieser Vergünstigung während der Nutzungsdauer der Investition zu rechnen ist.

Handelt es sich bei den vorausgegangenen im Rahmen der Kapitalisierungsverfahren angestellten Überlegungen um den Einfluß der Sondervergünstigungen auf den Ertragswert bzw. den Kapitalwert und damit den wirtschaftlichen Erfolg einer Investition, so dürfte doch einer weiteren Auswirkung der Maßnahmen eine praktisch größere Bedeutung beizumessen sein, die den einer anderen, in der Praxis weit stärker verbreiteten Form des Investitionskalküls zugrunde liegenden Erwägungen entgegenkommt.

Über den tatsächlichen Wert der von der Theorie propagierten Kapitalisierungsverfahren darf man sich nicht hinwegtäuschen. Ihre untergeordnete Bedeutung liegt einmal schon in der Problematik dieser Verfahren selbst begründet, die darin zum Ausdruck kommt, daß jede Wirtschaftlichkeitsrechnung zukunftsbezogen ist, wobei der Ablauf der zukünftigen Entwicklung nur in Form von Schätzungen erfaßt werden kann, woraus erhellt, "welche ganz ungewöhnliche Kenntnis der Zukunft der Investor haben müßte, um zu rationalen Entscheidungen ... zu kommen"¹⁾. Die Tatsache, daß "we cannot

1) Martin Lohmann, Kapitalbildung und Kapitalverwendung in der Unternehmung, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Schriften des Vereins für Socialpolitik, NF Bd.5, Berlin 1953 S.178.

ask that men be gods, and have divine foreknowledge"¹⁾
hat zur Folge, daß das Formelwerk im Endeffekt auf
sehr unsicheren Werten aufbaut, deren Fragwürdigkeit
mit der Lebensdauer der geplanten Investitionen zweifels-
ohne zunimmt, so daß die Anwendung mathematisch-exak-
ter Rechenmethoden leicht über die Problematik ihrer
Ergebnisse hinwegtäuschen kann. "Indeed ... the
preparation of the numerous guesses and estimates
required is incomparably more difficult than their
subsequent manipulation under the appropriate formula."²⁾
"The outstanding fact is the extreme precariousness
of the basis of knowledge on which our estimates of
prospective yield have to be made. Our knowledge of
the factors which will govern the yield of an invest-
ment some years hence is usually very slight and often
negligible. If we speak frankly, we have to admit that
our basis of knowledge for estimating the yield ten
years hence ... amounts to little and sometimes to
nothing; or even five years hence. ... If human
nature felt no temptation to take a chance, no
satisfaction (profit apart) in constructing a factory,
a railway, a mine or a farm, there might not be much
investment merely as a result of cold calculation."³⁾
Nicht zuletzt ist für die praktisch untergeordnete
Bedeutung derartiger Kapitalisierungsverfahren auch
die (je nach der Größe des Unternehmens wohl mehr oder
minder ausgeprägte) Ablehnung mathematischer Methoden
überhaupt verantwortlich⁴⁾.

1) George Terborgh, Dynamic Equipment Policy, New York-Toronto-London 1949 S.48 (zit. nach Schindler, l.c. S.46).

2) Derselbe, l.c. S.113 (zit. nach Schindler, l.c. S.45).

3) J.M. Keynes, The General Theory ..., S.149 f.

4) So wurde in einer von Schindler (l.c. S.43) vorgenom-
menen Umfrage die Frage: Verwenden Sie überhaupt
mathematische Formeln bei der Entscheidung, ob eine
Investition durchgeführt werden soll? in 85,6% der
Antworten mit "nein" beantwortet. F.A. Lutz schreibt
in seiner "Zinstheorie" (Zürich u. Tübingen 1956 S.176):
"... ist es doch ganz klar, daß weder die Konsumenten
allgemein in der rationellen Weise über ihre Aktiven
verfügen, wie wir es oben dargestellt haben, noch die
Unternehmer solche komplizierten Kapitalisierungsver-
fahren anwenden, wie wir auf Grund logischer Erwägun-
gen angenommen haben."

Nun kommen Sonderabschreibungen und steuerliche Begünstigung der Nichtentnahme von Gewinnen - wie erwähnt - noch einer anderen Form von Investitionskalkülen entgegen, "der die Unternehmer bei ihren Investitionsentscheidungen sehr oft huldigen"¹⁾, und zwar "der vom Theoretiker verpönten Formel des *pay-off*"²⁾, welche eine Investition "einfach davon abhängig macht, daß sie sich in wenigen, 2, 3, 4 Jahren bezahlt mache"³⁾, d.h. daß nach Ablauf der jeweiligen Zeitspanne "ein solcher Betrag 'in die Kasse geflossen' (ist), daß die Anschaffungssumme der Maschine + Zins auf das durchschnittlich in dieser Investition enthaltene Kapital gedeckt ist"⁴⁾.

Der Grund für "the widespread use of payout period as a measure of profitability of capital outlays"⁵⁾ liegt darin, daß der Unternehmer "wünscht, sich einfach dem (sc. Investitions-) Risiko so schnell wie möglich zu entziehen"⁶⁾, das sich für ihn vor allem im technischen Fortschritt sowie im Produktionsrisiko ergibt, welches letzteres gerade darin besteht, daß sich zwar das mit Hilfe der Produktionsmittel bzw. der mit ihrer Wahl zur Anwendung kommenden technischen Produktionsverfahren herstellbare naturale Gesamtprodukt bestimmen läßt, nicht dagegen der für dieses erzielbare

1) Heinz Schindler, l.c. S.154.

2) Martin Lohmann, Kapitalbildung und Kapitalverwendung in der Unternehmung, l.c. S.179 (Sperrung wie im Original).

3) Martin Lohmann, ib. S.179.

4) Heinz Schindler, l.c. S.158. F.A. Lutz (Zinstheorie, Zürich und Tübingen 1956 S.179) weist darauf hin, daß nach einer in Amerika bereits in den zwanziger Jahren angestellten Untersuchung 97,4% aller befragten Industriellen antworteten, sie seien der Ansicht, daß die ursprüngliche Investierung in Maschinen in 5 Jahren oder weniger zurückerstattet sein muß; 61,4% gaben sogar nur 3 Jahre an.

5) Joel Dean, Capital Budgeting, New York 1951 S.27 (zit. nach Schindler, l.c. S.156).

6) Martin Lohmann, l.c. S.179.

Gelderlös und die aufzuwendenden Kosten¹⁾. Die Sorge des Unternehmers gilt mit anderen Worten etwa möglichen Fehlinvestitionen; "er fürchtet, daß sich nach ein paar Jahren herausstellt, er habe überinvestiert, ohne daß diese Anlagen amortisiert sind". "Er fürchtet vielleicht, daß schon nach drei Jahren die Maschine aus- gesteuert werden muß und eine außerordentliche Abschrei- bung akut wird."²⁾

Fragen wir nun nach der Bedeutung der Sonderabschrei- bungen im Hinblick auf die pay-off-Überlegungen der Investoren, welche vor allem bei den mittelfristigen Investitionen in Industrie und Handel, also den "kon- junkturabhängigen" Investitionen i.S. von Ehrlicher eine Rolle spielen werden, weshalb hier auch vornehm- lich an § 7a EStG, den späteren § 36 IHG und auch § 7d (Abs.1) EStG gedacht sei.

1) Vgl. z.B. auch Paul Riebel (Die Problematik der Normung von Abschreibungen, Der Betrieb 1960 S.732), der zu den Investitionsüberlegungen der Unternehmer ausführt: "Der Unternehmer weiß, daß seine Erwartun- gen über die künftige Entwicklung der Erträge und der Kosten um so unsicherer werden, je weiter er bei seinen Planungen und Entscheidungen in die Zukunft hineingreifen muß. Er fragt deshalb bei einer Ent- scheidung in erster Linie: Wird sich die Investition innerhalb der ersten Jahre, deren Risiko einiger- maßen überschaubar ist, amortisieren lassen? Natür- lich hofft er, daß er sich nach der Amortisation der Investitionsausgaben noch lange eines Gewinnes freuen kann. Er bedenkt aber auch, daß später die Gefahr der technisch-wirtschaftlichen Überholung, des Absatzrückganges und des Preisverfalles zunimmt" Vgl. auch Richard Goode (The Corporation Income Tax, New York und London 1951 S.119) in An- lehnung an Ruth Mack (The Flow of Business Funds and Consumer Purchasing Power, New York 1941 S.255-59; Business Week, January 22, 1949 S.59): "Businessmen apparently often react to uncertainty by assuming a very skeptical attitude toward the distant future and insisting that a new investment show promise of returning its full cost within a relatively short period."

2) Heinz Schindler, l.c. S.156.

Bei ihren pay-off-Überlegungen gehen die Unternehmer - wie bereits dargelegt - grundsätzlich von der Forderung aus, daß zumindest die Anschaffungskosten in dem vom Investor bestimmten Zeitraum im Erlös wieder hereinkommen müssen. Normalerweise hat die vom Unternehmer festgesetzte Amortisationsperiode mit der für das Investitionsgut angesetzten Lebensdauer nichts zu tun. "The indications are that the depreciation period is ordinarily much longer than the firm's 'pay-off' period."¹⁾ Die Sonderabschreibungen ermöglichten nun, sozusagen über die pay-off-Forderungen der Investoren hinaus, auch noch den größten Teil des Investitionsbetrages schon in den ersten Jahren steuerwirksam zu verrechnen. Damit kamen sie der - eigentlich nur die logische Konsequenz des pay-off-Prinzips darstellenden - in der Praxis vorherrschenden Tendenz entgegen, nicht nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten möglichst bald wieder zu 'verdienen', sondern auch "den ganzen Betrag der Ausgabe für die Anschaffung in aller kürzester Frist zu verrechnen"²⁾, die ebenso wie die pay-off-Methode selbst aus dem Bestreben einer möglichst großen Risikominderung resultiert³⁾. Berücksichtigt man, daß "provision for tax-free recovery of invested capital is made in the income tax in the form of allowances for depreciation and depletion", dann folgt daraus, daß die "rate chosen has an important influence on the timing of the capital recovery"⁴⁾.

Zusammen mit diesen Wirkungen zugunsten einer schnelleren Kapitalamortisation bedeutete die Vornahme von Sonderabschreibungen gleichzeitig eine Minderung des Risikos, nicht realisierte Gewinne, also Aufwand

1) Richard Goode, The Corporation Income Tax, New York 1951 S.126.

2) Martin Lohmann, Abschreibungen, was sie sind und was sie nicht sind, Der Wirtschaftsprüfer 1949 S.353.

3) Vgl. H. Schindler, l.c. S.159.

4) Richard Goode, l.c. S.117.

versteuert und damit Steuern aus der Substanz gezahlt zu haben, ein Risiko, das letztlich aus dem Hilfsmittel der Periodisierung der Gewinnermittlung resultiert und für dessen Eliminierung nicht nur ein unbegrenzter Verlustvortrag¹⁾, sondern auch ein - dem deutschen Einkommensteuerrecht unbekannter - unbegrenzter Verlustrücktrag gegeben sein müßte.

Was nun die Verrechnungsmöglichkeiten der hier in Betracht stehenden Sonderabschreibungen anbetrifft, so ermöglichte es der § 7a EStG, von einem Investitionsgut mit einer Lebensdauer von angenommen 5 Jahren schon im Jahr der Anschaffung oder Herstellung 70% und in diesem und dem darauffolgenden Jahr insgesamt 90% abzuschreiben²⁾, während sich für Investitionen über 666 666 DM vom 1.1.1949 ab die für diese vorteilhaftere Sonderabschreibung von insgesamt 30% zuzüglich der Normalabschreibungen (für den angenommenen Fall also zusammen 70%) in den ersten beiden Jahren anbot. Auch § 7d EStG gab dem Investor die Möglichkeit, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Jahr 30% zuzüglich der Normalabschreibungen abzusetzen. Noch großzügiger war der für die Grundstoffindustrie wie für die durch die Investitionshilfe begünstigten Wirtschaftszweige überhaupt geschaffene und am 1.1.1952 in Kraft getretene § 36 IHG, der es den Investoren ermöglichte, für bewegliche (unbewegliche) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bis zu 50% (30%) neben der Absetzung für Abnutzung abzuschreiben, wobei für diese Sonderabschreibungen keine absolute Grenze gesetzt war.

Soweit es sich bei den Investitionen nach der Währungsreform um solche handelte, welche der Wiederherstellung der 'Produktionsbereitschaft' dienten, werden für die

-
- 1) Ein Verlustvortrag könnte das Problem nur unter der Voraussetzung einer unbegrenzten Weiterführung des Unternehmens lösen.
 - 2) Allerdings unter absoluter Begrenzung, und zwar gem. § 7a EStG 1948 auf 50 000 DM p.a. und gem. § 7a EStG 1949/50 auf 100 000 DM p.a.

Durchführung weniger Investitionskalküle als vielmehr ihre Dringlichkeit entscheidend gewesen sein. Bezüglich der über diese Stufe hinausgehenden Investitionen, denen, selbst wenn sie sich noch innerhalb früher schon einmal erreichter Kapazitätsgrenzen bewegten, der Charakter von Erweiterungsinvestitionen kaum abzusprechen sein dürfte, wird man das hingegen in gleichem Maße nicht unterstellen können. § 7a EStG 1948 begünstigte zwar - wie wir feststellen konnten - die Wiederherstellung des durch Kriegseinwirkungen und Demontagen dezimierten Produktionsapparates. In seiner vom 1.1.1949 an geltenden Fassung war jedoch die Beschaffung eines jeden Investitionsgutes begünstigt, die für ein Wirtschaftsgut erfolgte, das nach dem 1.1.1939 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden war, wobei der Ausscheidungsgrund völlig gleichgültig blieb, nur mußte das ausgeschiedene Wirtschaftsgut nach § 7a EStG 1950 vor der Währungsreform beschafft worden sein.

§ 7a EStG 1949 und 1950 ermöglichte es also, in den vorangegangenen 10 Jahren aus welchen Gründen auch immer erfolgte Kapazitätsschrumpfung nunmehr durch eine entsprechende Kapazitätsausweitung steuerbegünstigt wieder wettzumachen. Für die über die Wiederherstellung der 'Produktionsbereitschaft' und die Ersetzung abgenutzter Anlagen hinausgehenden Investitionen mußten aber - selbst wenn sie im Hinblick auf die früher einmal erreichte Höchstkapazität "Ersatzbeschaffungen" i.S. des § 7a Abs.1 waren - praktisch die gleichen Überlegungen wie bei Neuinvestitionen maßgebend sein. Hinzu kommt, daß dem technischen Fortschritt bei diesen Ersatzbeschaffungen durchaus Rechnung getragen wurde¹⁾, so daß schon dadurch "Ersatzbeschaffungen" i.S. des § 7a Abs.1 EStG 1949 und 1950 Erweiterungen implizieren konnten. Für Vertriebene, Flüchtlinge und Verfolgte schließlich bestand die Möglichkeit, von sämtlichen angeschafften Wirtschaftsgütern in den ersten beiden Jahren den größten Teil als Abschreibungen zu verrechnen.

1) Vgl. Abschn.63a Abs.2 EStR 1950.

Es wird sich also sagen lassen, daß die Sonderabschreibungsbestimmungen dem Streben des Investors nach größter Risikominderung durch die Möglichkeit, schon in den ersten Jahren den größten Teil der Investitionen abzuschreiben, weit entgegenkamen und auf diese Weise einen positiven Einfluß auf die Investitionsentscheidungen der Unternehmer auszuüben vermochten. Die Gewährung von Sonderabschreibungen bedeutet, daß sich der Staat selbst am Investitionsrisiko der Steuerpflichtigen unmittelbar beteiligt. Die Anwendung von Sonderabschreibungen führt zumindest unter steuerlichen Aspekten zu einer Bildung stiller Reserven, wobei der Fiskus die Zahlung der von diesen auf ihn entfallenden "Steueranteile" aussetzt. Je nach der künftigen Ertragsgestaltung kann er diese ebensogut ganz oder teilweise verlieren, wie auf der anderen Seite die Möglichkeit besteht, daß er die Beträge später mit einem "Agio" hereinbekommt. Die Bedeutung der Sonderabschreibungen für das "risk-taking" wächst naturgemäß mit steigenden Steuersätzen, die ja gerade im Betrachtungszeitraum eine praktisch kaum mehr zu überbietende Höhe hatten.

Inwieweit diese Auswirkungen der Sonderabschreibungen in den damaligen Jahren für die unternehmerischen Entschlüsse von Bedeutung waren, wird sich kaum sagen lassen. Aber selbst wenn sich andere Überlegungen bei der Inanspruchnahme dieser Steuermaßnahmen als wesentlicher erwiesen haben mögen, kamen die Steuerpflichtigen doch auch in den Vorteil dieser Auswirkungen. Immerhin mag zur Unterstreichung der praktischen Bedeutung derselben bei den Investitionsüberlegungen überhaupt z.B. der vom Bundesverband der Deutschen Industrie auf dem Internationalen Industriellenkongress im Dezember 1951 erstattete "Bericht über die Finanzierungspolitik" zitiert werden, in dem unter anderem angeregt wird, "in den Abschreibungssätzen gewisse Modifikationen zu erlauben, z.B. erhöhte Abschreibungen in den ersten besonders risikoreichen Jahren nach der Gründung einer Unternehmung bzw. nach größeren Investitionen"¹⁾.

1) BDI, Finanzierungspolitik, Köln 1951 S.11 (Sperrung wie

Auch auf die Untersuchung von Kimmel über "Taxes and Economic Incentives" ist zu verweisen. In seiner Zusammenfassung der Äußerungen einer Anzahl von 'manufacturing corporations' zum Abschreibungsproblem im Rahmen einer größeren Umfrage heißt es unter anderem: "The purchase of new equipment is always risky, particularly during a period of rapid technological advance. ... When a company purchases equipment on the theory that it will pay for itself through savings in a few years, it should be permitted to write off the cost, or the greater part thereof, over the first few years when such savings are being realized."¹⁾ Und bei Bowen heißt es: "There is already a growing practice of setting standards for investment decisions in terms of short payoff periods, and great interest in accelerated depreciation and other devices directed toward rapid recovery of capital."²⁾ Schließlich stehen derartige Überlegungen auch hinter den Forderungen nach Zulassung der in ihrer Auswirkung den Sonderabschreibungen verwandten degressiven Abschreibungsverfahren³⁾.

Die Wirkung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne ist im Hinblick auf die hier erwähnten Investitionsüberlegungen der der Sonderabschreibungen ähnlich. Auch sie stellen dem Unternehmer eine größere Amortisationssumme zur Verfügung; an die Stelle der bei den Sonderabschreibungen gegebenen vorzeitigen Aufwandsverrechnung (und die dadurch bewirkte Bindung von Erlösbestandteilen an den Betrieb) tritt hier (ebenfalls) eine Nichtversteuerung von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnbestandteilen und deren

-
- 1) Lewis H. Kimmel, Taxes and Economic Incentives, Washington 1950 S.53.
 - 2) Howard R. Bowen, Technological Change and Aggregate Demand, The American Economic Review, Vol. XLIV (1954) S.920.
 - 3) Vgl. insbes. auch Paul Riebel, Die Problematik der Normung von Abschreibungen, Der Betrieb 1960 S.729 ff.

Bindung an den Betrieb ein, nur eben durch das steuerliche Verbot der Nichtentnahme, so daß der Steuerpflichtige für den Fall, daß eine ertragbringende Nutzung der Investition über die angesetzte Gesamtnutzungsdauer nicht möglich ist, in geringerem Maße Gefahr läuft, in den ersten Nutzungsjahren Erlösbestandteile als Gewinnanteile an den Fiskus abgeführt bzw. entnommen zu haben, die sich später als (Scheingewinne, also echter) Aufwand erweisen. Allerdings tritt diese Wirkung der Begünstigung nicht entnommener Gewinne weit weniger deutlich zutage als bei den Sonderabschreibungen, die außerdem schon dadurch zu größerer Bedeutung werden gelangen können, daß jeder Begünstigung der Nichtentnahme von Gewinnen von vornherein engere Grenzen gesetzt sein werden als bei letzteren.

Freilich bergen die pay-off-Überlegungen und in besonderem Maße die Sonderabschreibungen die Gefahr, sich selbst ad absurdum zu führen, nämlich dann, "wenn der Unternehmer, statt nach Hereinholung der Anschaffungskosten (und deren weitestgehender Abschreibung) die Preise zu senken, sich (immer wieder) in eine neue Anschaffung ... stürzt und dabei die Kapazität der Industrie sinnlos steigert"¹⁾, so daß derartigen Maßnahmen durchaus die Tendenz zu Über- bzw. Fehlinvestitionen anhaftet. Machen die Unternehmer in der Weise von den Vergünstigungen Gebrauch, dann werden sie - zumindest langfristig - gerade das erreichen, dem sie sich zu entziehen versuchen, nämlich der Schaffung von Überkapazitäten. Insofern können die Sonderabschreibungen einen Widerspruch in sich selbst bergen.

1) Martin Lohmann, Kapitalbildung und Kapitalverwendung in der Unternehmung, l.c. S.179.

b) Die Sondervergünstigungen
als unmittelbarer Investitionsanreiz

Nun kann kein Zweifel daran bestehen, daß bei den hohen Steuersätzen in der Periode des ersten Wiederaufbaus allein die Möglichkeit, mit Hilfe der Sondervergünstigungen zumindest Teile des laufenden Einkommens dem steuerlichen Zugriff zu entziehen, in vielen Fällen bereits Anlaß genug war, die Mittel im eigenen Betrieb zu investieren. Mit anderen Worten, die durch die Inanspruchnahme der Vergünstigungen erreichbare Abschwächung der marginalen Besteuerung des gegenwärtigen Einkommens wirkte - neben ihrem rein finanziellen Effekt - schon per se stimulierend auf die Investitionsrate. Welche steuerlichen Vorteile konnte nun aber der Steuerpflichtige aus der Inanspruchnahme der Vorschriften überhaupt erwarten?

aa) Die steuerlichen Auswirkungen der Inanspruchnahme der Vergünstigungen

Wenden wir uns zunächst den Sonderabschreibungen zu. Für den Fall der Inanspruchnahme der im Rahmen des Einkommensteuergesetzes gewährten Sonderabschreibungsmöglichkeiten mußte sich der Investor darüber im klaren sein, daß die im Jahr der Ausnutzung dieser Vergünstigungen erreichbare Steuererminderung keineswegs a priori mit einer Steuerersparnis gleichzusetzen war. Berücksichtigt man, daß die steuerliche Normalabschreibung in der Regel die gleichbleibende Abschreibung vom Anschaffungswert, also die lineare Abschreibung darstellte, so bedeuteten die Sonderabschreibungen (zumindest unter steuerlichen Gesichtspunkten) eine Bildung stiller Reserven durch Antizipation künftigen Aufwands und dessen Verlagerung in die Begünstigungsjahre, denn die Lebensdauer der Investitionen wurde durch diese Bestimmungen nicht berührt. Bei den Vorschriften der §§ 7a, 7d und 7e EStG erfolgte diese Verlagerung in die beiden ersten, bei § 7b EStG in

die ersten 12 Nutzungsjahre.

Die Vorwegnahme künftiger (Normal-) Abschreibungen mußte notwendigerweise dazu führen, daß in den auf die Begünstigungsjahre folgenden Rechnungsperioden ein (im Vergleich zur Normalabschreibung) geringerer Abschreibungsaufwand zur Verrechnung stand, da nur noch die Abschreibungen auf den Restwert verblieben. Während also in den Begünstigungsjahren Gewinnteile zu Aufwand wurden, wurde in den folgenden Jahren ("normaler") Aufwand zu Gewinn, mit anderen Worten, die in den Jahren der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen gelegten stillen Reserven lösten sich in den Folgejahren sukzessive wieder auf, es erfolgte eine Gewinnrealisierung, und dieser (früher einmal tatsächlich erzielte, jetzt aber nur buchmäßig ermittelte) Gewinn war nun (nachträglich) zu versteuern. Der Zeitraum, in dem sich diese Auflösung der stillen Reserven vollzog oder, wenn man so will, die Anzahl der "Jahresraten", in der die Gewinnrealisierung erfolgte, wurde naturgemäß von der Nutzungsdauer der Investition bestimmt; je kurzlebiger die Investition, um so schneller die Auflösung der stillen Reserven, und um so größer die (dafür ihrer Anzahl nach geringeren) "Jahresraten".

Die in den Begünstigungsjahren mit Hilfe der Sonderabschreibungen erzielte Steuerminderung konnte also keineswegs von vornherein als Steuerersparnis betrachtet werden; ihre Inanspruchnahme begründete vielmehr spätere Zahlungsverpflichtungen in Form von Gewerbesteuer, Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer und "Notopfer Berlin", so daß diese Steuerminderung zunächst und grundsätzlich nur als "eine Finanzierungshilfe der Finanzverwaltung, eine Liquiditätshilfe auf Zeit"¹⁾ anzusehen war. Ob sich aus der Inanspruchnahme

1) Curt Sandig, Vorübergehende Finanzierung mittels Steuervergünstigungen, Die Wirtschaftsprüfung 1952 S.511.

dieser Steuervergünstigungen im Endergebnis eine echte Steuerersparnis ergeben konnte, mußte bei der (proportionalen) Körperschaftsteuer von der künftigen Tarifgestaltung und bei der Einkommensteuer darüber hinaus von der künftigen Ertragsentwicklung des Unternehmens abhängen.

Der Erwartung sinkender Einkommensteuersätze kamen die praktisch nicht mehr erhöhbare Einkommensteuerbelastung und die ständigen Bemühungen von deutscher Seite um eine Reduzierung derselben, die schon mit dem Inkrafttreten der ersten Kontrollratssteuergesetzgebung einsetzten, durchaus entgegen. Fraglich mußte es indessen schon angesichts der hohen Besatzungs- bzw. Verteidigungs- und Soziallasten erscheinen, ob in naher Zukunft mit einer derartigen Senkung der Steuersätze gerechnet werden konnte, daß selbst bei steigenden Gewinnen Aussichten für eine gewisse Steuerersparnis als Endergebnis blieben. Immerhin läßt sich sagen, daß die Einkommensteuerbelastung seit der Währungsreform praktisch ständig gesenkt worden ist.

Bei der Körperschaftsteuer wurde der Steuersatz infolge des gestiegenen Finanzbedarfs und im Zusammenhang mit der Aufhebung der §§ 10a und 32a EStG¹⁾ ab 1.1.1951 dagegen von bisher 50% auf 60% erhöht, für nicht ausgeschüttete Gewinne auch von der "Kleinen Steuerreform" bei gleichzeitiger Einführung eines Satzes von 30% für ausgeschüttete Gewinne beibehalten, dann aber 1951 für nicht ausgeschüttete Gewinne auf 45% gesenkt. Im Jahre 1958 erfolgte wieder eine gewisse Erhöhung des Satzes für Nichtausschüttungen auf 51%, also etwa das Niveau von 1949 und 1950, jedoch bei gleichzeitiger Senkung der Belastung der Ausschüttungen auf 15%. Außerdem kam es für personenbezogene Gesellschaften zur Einführung eines Staffeltarifs von 39% bis 49%

1) Zur Vermeidung einer dadurch eintretenden Schlechterstellung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

bei einem Proportionalatz von 26,5% für Ausschüttungen.

Freilich kann nicht außer acht gelassen werden, daß - dynamisch gesehen - die Gewinnrealisierung durch eine ständige Neubildung stiller Rücklagen in den folgenden Jahren hinausgeschoben werden konnte. Zwar wurde § 7a als bedeutendste Vorschrift der Siebener-Gruppe - ebenso wie § 7e EStG - vom 31.6.1951 (bzw. 31.12.1951) ab aufgehoben. Die anschließende Zulassung der degressiven Abschreibung wird jedoch als ein gewisser Ersatz dafür angesehen werden können.

Anders liegen die Verhältnisse bei den die Nichtentnahme von Gewinnen begünstigenden Bestimmungen. Hier war zwar im allgemeinen eine Nachversteuerung vorgesehen; diese sollte jedoch nur dann erfolgen, wenn der zurückbehaltene Gewinn vor Ablauf einer gewissen Anzahl von Jahren wieder dem Verbrauch zugeführt wurde. In § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1948 war dieser Zeitraum bekanntlich auf drei Jahre festgesetzt worden. Durch das Zweite Steuerneuordnungsgesetz wurde er entsprechend der in § 32a EStG vorgesehenen Nachversteuerungsfrist auf fünf Jahre verlängert, während das Einkommensteuergesetz 1950 für beide Vorschriften eine zeitlich unbegrenzte Nachversteuerung von Mehrentnahmen vorsah. Der Investor konnte also aus der Inanspruchnahme dieser Vorschriften durchaus mit einer effektiven Steuerersparnis rechnen. Im Jahre 1955 kam es zwar aus verwaltungstechnischen Gründen zu einer zwangsweisen Ablösung der Nachversteuerungsverpflichtungen gegenüber dem Jahre 1950, doch erfolgte diese zu dem ermäßigten Steuersatz von nur 10%.

bb) Die Vergünstigungen als unmittelbarer Investitionsanreiz während der ersten Wiederaufbauperiode

Speziell auf die Periode des ersten deutschen Wiederaufbaus bezogen läßt sich allerdings kaum in Frage stellen, daß derartige Überlegungen bei der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen in der Praxis, wenn überhaupt, so doch nur von geringer Bedeutung waren. Das erklärt sich einmal aus dem durch Kriegszerstörungen und Demontagen, durch die völlige Abnutzung und Überalterung der noch vorhandenen Produktionsanlagen und die Vernichtung des Geldkapitals der Unternehmen infolge der Währungsreform bedingten großen Kapitalbedarfs der deutschen Wirtschaft, welcher diese Steuerergünstigungen angesichts des daniederliegenden Kapitalmarktes und der überspannten Steuerbelastung zur notwendigen Finanzierungshilfe für die Betriebe werden ließ. Außerdem boten die Vergünstigungen vielen Unternehmen und insbesondere den Vertriebenenbetrieben die Möglichkeit einer Stärkung ihrer Eigenkapitalbasis, zumal da gerade bei letzteren der geringe Prozentsatz an Eigenkapital den "schwächsten Punkt dieser Unternehmen"¹⁾ bildete, was dann auch dazu führte, daß diesen die Sondervergünstigungen über das Jahr 1951 hinaus weitergewährt wurden.

Hinzu kommt aber vor allem die damalige steuerpsychologische Situation als Folge der auch unmittelbar nach der Währungsreform weiterhin überhöhten Einkommensbesteuerung, in die erst das Einkommensteuergesetz 1950 eine gewisse Entlastung brachte. Diese Situation erhielt ihr Gepräge durch das Wirtschaften im Hinblick auf die Steuerstaffel bzw. das "allgemeine Bemühen der Steuer-

1) Günter Schmolders, Finanzierungsprobleme im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Eingliederung der Heimatvertriebenen, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.6/II, Berlin 1955 S.61.

vermeidung"¹⁾, sei es illegal in Form der Steuerhinterziehung, sei es formell-legal durch die Wahl steuer-günstigerer Unternehmungsformen²⁾, die allerdings zu-mindest mit der Steueränderung von 1950 wenigstens für kleinere und mittlere Unternehmen ihren steuerlichen Reiz verloren³⁾, oder sei es materiell-legal auf dem Wege der "Unkostenproduktion" und damit über eine unwirtschaftliche Betriebsführung.

So ist es nicht verwunderlich, daß es viele Unter-nehmen vorzogen, ohne Rücksicht auf die Auswirkungen in der späteren Zukunft, den andernfalls zu versteuern-den Gewinn im eigenen Unternehmen anzulegen⁴⁾. Insbe-sondere der § 7a EStG führte dazu, daß viele Investi-tionen "nur um der Steuervermeidung willen vorgenommen (wurden), da man sich infolge der Steuerminderung doch noch eine Rentabilität ... errechnete, obwohl diese an sich nicht notwendig"⁵⁾ waren. Merkle kam auf der Ta-gung der Wirtschaftsprüfer im Juli 1950 hinsichtlich der Auswirkungen der Siebener-Gruppe zu folgendem Ergebnis: "Angesichts der jetzigen Möglichkeiten wird sich der Unternehmer, auch wenn in der Endwirkung nur eine Ver-lagerung und keine Minderung oder gar ein Wegfall der Steuer eintritt, nicht fragen, ist eine Ersatzbeschaf-fung oder ist eine Fabrikerweiterung w i r t - s c h a f t l i c h z w e c k m ä ß i g , d.h. nach den Grundsätzen eines vorsichtigen und sparsamen Unter-nehmers zu verantworten, sondern er wird die Frage so formulieren: Welche s t e u e r l i c h e E n t - l a s t u n g bringt mir die Investition von Mitteln in Fabrikgebäuden oder Ersatzbeschaffung? Nicht nur der

-
- 1) Werner Flume, Die Einkommensteuer an der Wende, Handelsblatt 1950 Nr.29 S.5.
 - 2) Insbesondere der GmbH oder durch Angliederung von Vertriebsgesellschaften in Form der GmbH.
 - 3) Vgl. z.B. H. Harrer, Die GmbH - ohne steuerlichen Reiz, Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung 1950 Nr.71 S.10.
 - 4) Vgl. H. Husemann, Die Eigenfinanzierung von Investi-tionen, Der Betrieb 1951 S.902.
 - 5) Werner Flume, Die Einkommensteuer an der Wende, l.c. S.5.

Unternehmer, der Ersatzbeschaffungen vorzunehmen nötig hat, wird den § 7a lebhaft begrüßen, sondern ebenso derjenige, der erst infolge der Steuerbegünstigung auf die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung aufmerksam gemacht wird und diese Möglichkeit interessant findet."¹⁾

Schließlich enthielten gerade die Sonderabschreibungsvergünstigungen ein quasi "perpetuierendes" Moment. Wie bereits dargelegt, führten die Sonderabschreibungen grundsätzlich zu einer Verlagerung von Gewinnanteilen der Begünstigungsjahre in die folgenden Nutzungsjahre. Wollte der Steuerpflichtige die steuerwirksame Gewinnrealisierung vermeiden, dann mußte er stets zu neuen Investitionen schreiten, um den Prozeß der Auflösung der stillen Reserven durch die Schaffung neuer Abschreibungsmöglichkeiten zu kompensieren. Zur Verhütung mißbräuchlicher Inanspruchnahme des § 7a, die etwa zur Ersetzung von erst steuerbegünstigt beschafften Wirtschaftsgütern nach Ablauf der Begünstigungsjahre nur zur Erhaltung der Steuervorteile führen konnte, schränkte dann das Einkommensteuergesetz 1950 diese Vorschrift dahingehend ein, daß nur noch die Wiederbeschaffung von vor der Währungsreform beschafften Wirtschaftsgütern steuerbegünstigt wurde. Eine Art "Investitionsbremse" hatte vorher schon der § 32a EStG 1949 enthalten, indem er die Selbstfinanzierung grundsätzlich nur bei kapitalintensiven Betrieben im Verhältnis des Umsatzes zum Anlagevermögen zuließ, während in allen übrigen Fällen der verbliebene nicht entnommene Gewinn in bestimmten festverzinslichen Wertpapieren, wie z.B. in der Wiederaufbauanleihe des Vereinigten Wirtschaftsgebietes, anzulegen war. Das führte zu dem Erfolg, daß "von dieser

1) Franz Merkle, Grundprobleme einer allgemeinen Steuerreform, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Bd.1 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1950 S.172. (Sperrung wie im Original).

Bestimmung ... verhältnismäßig wenig Gebrauch gemacht worden ist"¹⁾, und brachte ihr die Kritik ein, daß ein derartiger Anlagezwang "in das System einer freien Wirtschaft nicht hinein (paßt)"²⁾.

Bei einer investitionspolitischen Betrachtung dieser Maßnahmen darf jedoch nicht übersehen werden, daß eine Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigung nicht entnommener Gewinne nur dann und insoweit möglich war, als ein entsprechender Gewinn zur Verfügung stand, und die Vornahme von Sonderabschreibungen auch nur dann zu einem unmittelbaren finanziellen Vorteil i.S. einer Freisetzung liquider Mittel führte, wenn diese in dem betreffenden Jahr 'verdient' worden waren. Nun lassen sich zumindest die kurz- und mittelfristigen Investitionen in Industrie, Handel und Gewerbe als gewinnabhängig bezeichnen³⁾. Ehrlicher spricht hier von "konjunkturabhängigen" Investitionen, die "in stärkstem Maße von den konjunkturellen Schwankungen der Nachfrage und den damit verbundenen Gewinnerwartungen abhängig (sind)"⁴⁾. Man wird deshalb unterstellen können, daß die expansive Wirtschaftsentwicklung nach der Währungsreform auch von sich aus Anlaß zu Investitionen in den von dieser Entwicklung begünstigten Wirtschaftszweigen gegeben hätte, von den

-
- 1) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung des Regierungsentwurfs zum Einkommensteueränderungsgesetz 1950, 26.Bundestagssitzung v. 11.1.1950 S.794 C.
 - 2) Abg. Höpker-Aschoff in der 1.Beratung des Einkommensteueränderungsgesetzes 1950, 26.Bundestagssitzung v. 11.1.1950 S.801 B; ähnlich auch Friedrich Klein, Wirtschaftsexistenz und Steuerpolitik, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer Bd.1, Düsseldorf 1950 S.154.
 - 3) Vgl. dazu z.B. Gerhard Merk, Zur Frage der Zinselastizität der Investitionen, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 114.Bd. 1958 S.454 ff; derselbe, Hängt die Investitionshöhe vom erwarteten Gewinn ab?, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 114.Bd. 1958 S.652 ff.
 - 4) Werner Ehrlicher, Die Wirkungen der Unternehmungssteuern auf Investitionen, Gewinne und Löhne. Finanzarchiv NF Bd.18 1957/58 S.381.

durch die Kriegsauswirkungen bedingten Investitionen ganz abgesehen. Kein Zweifel kann dagegen daran bestehen, daß diese Vergünstigungen auf Umfang und Art der Investitionen von entscheidendem Einfluß waren. Einmal aus dem erwähnten Bestreben nach Unterbringung der Gewinne aus steuerlichen Gründen; zum anderen aber auch deshalb, weil die Begünstigung bestimmter Investitionen nicht als eine Institution von Dauer angesehen, ihre Ausnutzung also nicht hinausgeschoben werden konnte¹⁾. Und schließlich boten diese Bestimmungen dem Steuerpflichtigen die einmalige Chance, mit steuerlicher Hilfe sein Unternehmen auf den modernsten Stand zu bringen. So erfolgten Investitionen, die ohne diese Steuervergünstigungen in wesentlich bescheidenerer Form - wenn überhaupt - durchgeführt worden wären, so daß "beträchtliche Teile der zur Selbstfinanzierung zur Verfügung stehenden Mittel für volkswirtschaftlich weniger dringliche Zwecke eingesetzt worden sind"²⁾, während sie andererseits zur Vorwegnahme von Investitionen späterer Jahre führten.

Über die Investitionstätigkeit in den ersten 1 1/2 Jahren nach der Währungsreform machte H.J. Abs als leitendes Vorstandsmitglied der Kreditanstalt für Wiederaufbau vor dem Bundestagsausschuß für Geld und Kredit am 12.1.1950 folgende Ausführungen: "Man möchte sich fast wünschen, daß manche von den Investitionen, die in den 18 Monaten vorgenommen sind, besser einer Planung und Bewilligung unterworfen gewesen wären. Das heißt, die Entwicklung zu einer freien Kapitalschöpfung, zu einer Kapitalschaffung und zu einer Investierung wird teuer erkaufte, indem manche und viele Investitionen vorgenommen wurden und ... vielleicht auch noch laufend vorgenommen werden, denen man nicht ohne weiteres

-
- 1) Vgl. z.B. Steuerliche Planung im Unternehmen, Handelsblatt 1950 Nr.68 S.5.
 - 2) 20.Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium v. 10.12.1950 über "Kapitalmarktpolitik und Investitionspolitik" Abschn.II Ziff.8.

weder die erste Stufe der volkswirtschaftlichen Dringlichkeit noch die erste Stufe der privatwirtschaftlichen Vernunft zuerkennen kann. ... Ich glaube, daß es wünschenswert wäre, dahin zu kommen, daß manch einer den Konsum einschränkt, um das ersparte Geld jemand zu geben, der ein volkswirtschaftlich dringendes Vorhaben hat. Da denke ich nicht so sehr an Lohn- und Gehaltsempfänger Ich denke aber an jene Wirtschaftsteile, die aus Gewinn oder Abschreibungen nur den einen Weg, nämlich den der Investierung bei sich selbst sehen, weil das naheliegt."1)

Ein Jahr später stellte Abs fest, daß die Investitionsbegünstigung dazu geführt hat, daß schon damals Investitionen der Jahre 1953 bis 1955 durchgeführt wurden, während in den Engpaßindustrien noch nicht einmal die Investitionen der Jahre 1947 und 1948 vorgenommen werden konnten²⁾, wobei allerdings betont werden muß, daß dieser Rückstand der Grundstoffindustrie nicht so sehr eine Folge der Sondervergünstigungen als vielmehr der wirtschaftlichen und politischen Hemmnisse war.

2. Die Bedeutung der Sondervergünstigungen für die Investitionsfinanzierung

a) Sondervergünstigungen und Investitions- finanzierung in den Jahren 1949 und 1950

aa) Vorbemerkungen

Ging es bisher um den Einfluß der Sondervergünstigungen auf die Investitionsbereitschaft, so stellt sich nunmehr die Frage nach der Bedeutung dieser Vergünstigungen für die Durchführung der Investitionen,

1) Zitiert nach den Ausführungen des Abg. Koch auf der 45.Bundestagssitzung v. 3.3.1950 S.1512 C/D.

2) Vgl. die Ausführungen des Abg. Koch auf der 123.Bundestagssitzung v. 7.3.1951 S.4696 C/D.

also deren Finanzierung. Dabei soll es hier nicht darauf ankommen, an Hand konstruierter Beispiele die für den angenommenen Einzelfall mögliche Mittelbereitstellung durch Ausnutzung der Sondervergünstigungen aufzuzeigen, die mit der Wahl der Ausgangsgrößen notwendigerweise variieren muß. Vielmehr soll eine Gegenüberstellung der privatwirtschaftlichen Investitionen und derjenigen Mittel versucht werden, welche der Wirtschaft durch die Ausnutzung der Sondervergünstigungen zur Verfügung standen. Hierzu ist erforderlich, auch die Mittelbereitstellung durch § 7c EStG mit zu berücksichtigen, der an sich keine Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung verfolgte und daher auch in die bisherigen Betrachtungen nicht mit einbezogen wurde.

Mit dieser Gegenüberstellung ist noch keine Aussage darüber getroffen, ob diese Mittel, die in Form von Gewinnteilen oder (fiktivem) Aufwand an den Betrieb gebunden wurden, tatsächlich und restlos in die Sachinvestition geflossen sind, obschon im allgemeinen damit gerechnet werden kann. Für Zuschüsse und Darlehen an den Wohnungs- oder Schiffsbau war eine unmittelbare Verwendung für diese Zwecke Voraussetzung für ihre steuerliche Begünstigung. Die Bedeutung der übrigen Steuervergünstigungen wie der intern erwirtschafteten Mittel überhaupt für die Finanzierung der Sachinvestitionen nach der Währungsreform wurde schon durch die unzureichende Kapitalversorgung in diesen Jahren bestimmt. Forster¹⁾ ermittelte als Anteil von Abschreibungsgegenwerten und Eigenkapitalbildung²⁾ an der Gesamtfinanzierung der von ihm untersuchten Unternehmen in der Zeit vom 21.6.1948 bis 31.12.1950 Sätze

1) Karl-Heinz Forster, Die Anlagenneubewertung nach dem DM-Bilanzgesetz. Ihre Bedeutung für Kapitalerhaltung und Kapitalbildung, Diss. Mannheim 1952 S. 61 f.

2) Erhöhung von Rücklagen und Gewinnvorträge.

zwischen 22% und 65%, bei einem Durchschnitt von 41%. Für die Abschreibungsgegenwerte selbst lag der Anteil zwischen 15% und 64% bei einem Durchschnittssatz von rd. 32%. Nimmt man die gesamte interne Finanzierung¹⁾, so ergeben sich Anteilssätze zwischen 25% und 82% und ein Durchschnittssatz von 58%, wobei hinzugefügt werden muß, daß hier, mangels Aufgliederung, die Erhöhung sämtlicher Rückstellungen berücksichtigt wurde, während im allgemeinen nur die längerfristigen, wie die Pensionsrückstellungen, in die interne Finanzierung einbezogen werden. Wie aus den Zahlen hervorgeht, waren also die Abschreibungsgegenwerte innerhalb der selbsterwirtschafteten Mittel von der größten Bedeutung.

Die dominierende Stellung der Abschreibungsgegenwerte innerhalb der internen Finanzierung läßt auch folgender Hinweis von Hax²⁾ deutlich werden. Wie er 1952 auf der Tagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer ausführte, wurde in einer Anzahl von Unternehmen der eischaffenden Industrie festgestellt, daß "im Durchschnitt der letzten Jahre" die Abschreibungen je 1 000 DM Umsatz 41 DM und die Pensionsrückstellungen 8 DM betrugen. Nimmt man an, daß der Gewinn 8% des Umsatzes ausmacht, so entfielen auf Gewinn 80 DM pro 1 000 DM Umsatz. Bei einer Belastung durch Steuern vom Gewinn und Ertrag in Höhe von 70% verblieben dem Unternehmen davon lediglich 24 DM. Für die interne Finanzierung hätten somit auf 1 000 DM Umsatz zur Verfügung gestanden: aus Gewinn 24 DM, aus Abschreibungen 41 DM und aus Pensionsrückstellungen 8 DM. Die Abschreibungen stellten also den weitaus größten Teil der den Unternehmen im Laufe des Umsatzprozesses zugeflossenen und zur Investition

1) Abschreibungsgegenwerte, Gewinn, Erhöhung der Rückstellungen.

2) Karl Hax, Möglichkeiten und Grenzen der Selbstfinanzierung, in: Die Kapitalausstattung der Unternehmung, Bd.6 der Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1952 S.130.

verwendeten eigenerwirtschafteten Mittel. Bei der unzureichenden Versorgung mit mittel- und langfristigem Fremdkapital zur Investitionsfinanzierung werden diese zumindest längerfristig zur Verfügung stehenden Beträge aber zunächst einmal in die Sachinvestition und hier wiederum vor allem in die Anlageinvestition geflossen sein. Im übrigen läßt sich jedoch sagen, daß die Frage, in welchem Umfang der Wirtschaft durch Ausnutzung der Sondervergünstigungen Finanzierungsmittel zur Durchführung der Investitionen (wenn z.T. auch nur auf Zeit) zur Verfügung standen, schon interessant genug erscheint, um ihr im einzelnen nachzugehen. Dazu ist zunächst erforderlich, sich einen Überblick über die Inanspruchnahme der Vergünstigungen zu verschaffen. Statistische Unterlagen über die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen der Siebener-Gruppe sowie der §§ 10 Abs.1 Ziff.3 bzw. 10a und 32a EStG während der mit der Währungsreform einsetzenden ersten Phase deutscher Finanzpolitik liegen nur für die Kalenderjahre 1949 und 1950 vor, denen allerdings auch die größte Bedeutung zukommt, zumal da - wie wir sahen - 1949 der eigentliche Ausbau des Vergünstigungssystems erfolgte, während 1950 mit Recht als das "billigste Steuerjahr" bezeichnet werden kann.

bb) Die Inanspruchnahme der Vergünstigungen in den Jahren 1949 und 1950

aaa) Die Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach §§ 10 Abs.1 Ziff.3 bzw. 10a und 32a EStG

Die steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG 1949 wurde von insgesamt 194 054 Steuerpflichtigen mit einem Betrage von 332,472 Mill. DM in Anspruch genommen. Im Jahre 1950, in dem diese Begünstigung in den § 10a EStG übernommen wurde, erhöhte sich die Zahl der Steuerpflichtigen um 42 836 auf 236 890. Eine Zunahme zeigte sich auch bei

den Inanspruchnahmebeträgen, und zwar um 167,823 Mill. DM auf 500,295 Mill. DM. Während also die Inanspruchnahme der Zahl der Steuerpflichtigen nach um 18,1% stieg, nahmen die Beträge um 50,5% zu. Dementsprechend erhöhte sich der Durchschnittsbetrag von 1 713 DM in 1949 auf 2 112 DM in 1950.

Die Möglichkeit des § 32a EStG haben 1949 2 363 Steuerpflichtige ausgenutzt. Dem ermäßigten Steuersatz von 50% unterlagen in diesem Jahre 362,989 Mill. DM. Im Jahre 1950 waren es 3 580 Steuerpflichtige, die auf die Begünstigung des § 32a EStG zurückgriffen. Von dem auf sie entfallenden Gesamteinkommen von 734,613 Mill. DM wurden 724,313 Mill. DM mit dem Proportional-satz von 50% versteuert. Die restlichen 10,3 Mill. DM unterlagen dem durchschnittlichen Steuersatz, zu dem das gesamte Einkommen bei Nichtinanspruchnahme des § 32a zur Einkommensteuer herangezogen worden wäre. Dieser Betrag war jedoch so gering, daß der Anteil der Steuerschuld am Einkommen der Steuerpflichtigen, die von der Begünstigung Gebrauch machten, im Gesamtdurchschnitt 50% nur wenig überstieg¹⁾. Die Inanspruchnahme im Jahre 1950 erhöhte sich gegenüber dem Vorjahr der Zahl der Steuerpflichtigen nach um 51,5%, während sich die Summe der nach § 32a besteuerten Einkommen im Vergleich zu 1949 nahezu verdoppelte. Diese erhebliche Steigerung der Inanspruchnahme wird nicht zuletzt darauf zurückzuführen sein, daß der nicht entnommene Gewinn nach § 32a EStG 1949 nur zu einem Bruchteil zur eigenbetrieblichen Disposition stand, während § 32a EStG 1950 eine derartige Verfügungsbeschränkung nicht mehr kannte und damit auch einen größeren Anreiz zur Inanspruchnahme der Vorschrift bot.

1) Vgl. Das Einkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen und seine Besteuerung (Ergebnisse der Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik 1950), Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125 S.48.

Tab. 1

Die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns
nach § 10 Abs. 1 Ziff. 3 EStG 1949 und § 10a EStG 1950
durch die unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen

Begünsti- gungs- jahr	Steuer- pflichtige	Betrag		Steuer- pflichtige	Betrag	
		Mill. DM	DM je Fall		Mill. DM	DM je Fall
					1949 = 100	
1949	194 054	332,472	1 713	100	100	100
1950	236 890	500,295	2 112	118,1	150,5	123,3

Bundesgebiet (ohne West-Berlin).

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes und Statistik der
Bundesrepublik Deutschland Bd. 125 S. 38.

Die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nach § 32a EStG
durch die unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen
in den Jahren 1949 und 1950

Begünstigungs-jahr	Steuer-pflichtige	Einkommen			Steuer-pflichtige insgesamt	Mit 50% versteuertes Einkommen	
		insgesamt	darunter mit 50% versteuert insgesamt	im Durchschnitt je Steuerpflichtigen		insgesamt	im Durchschnitt je Steuerpflichtigen
	Anzahl	Mill. DM	DM			1949 = 100	
1949	2 363		362,989	153 614	100,0	100,0	100,0
1950	3 580	734,613	724,313	202 322	151,5	199,5	131,7

Bundesgebiet (ohne West-Berlin).

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes und Statistik der
Bundesrepublik Deutschland Bd. 125 S. 126.

Nun interessieren uns jedoch weniger die nach dem Körperschaftsteuersatz besteuerten Einkommensbeträge als vielmehr die steuerbegünstigten, d.h. also steuerfrei gebliebenen Einkommensteile. Sie dürften sich nach unseren Schätzungen in der Größenordnung von 126,6 Mill. DM in 1949 und 174,9 Mill. DM in 1950 bewegt haben¹⁾.

bbb) Die Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e EStG

aaaa) Die Inanspruchnahme durch Einkommensteuerverpflichtige

Die größte Bedeutung von den Sondervergünstigungen der Siebener-Gruppe kam sowohl im Jahre 1949 als auch in Jahre 1950 anzahl- wie betragsmäßig der Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG zu. 1949 wurde von dieser Vorschrift von den mit einem Einkommen veranlagten Steuerpflichtigen in 76 602 Fällen mit einem Betrage von 301,067 Mill. DM Gebrauch gemacht, so daß auf sie 71% der zahlenmäßigen und der betragsmäßigen Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe entfielen. 1950 waren es 57 971 Fälle und damit 18 631 oder 24,3% weniger als im Vorjahr. Auch betragsmäßig zeigt sich gegenüber 1949 ein Rückgang um 69,783 Mill. DM oder 23,2% auf 231,284 Mill. DM. Von der Gesamtinanspruchnahme der Siebener-Gruppe entfielen auf § 7a anzahlmäßig noch 58,2% und betragsmäßig 50,4%. Die starke Abnahme der Zahl der Fälle wird z.T. damit erklärt, daß ein Teil der Steuerpflichtigen - und zwar diejenigen mit kleineren Betrieben - seine Ersatzbeschaffungen schon 1949 durchgeführt hatte. Darauf wird auch die kleine Steigerung der Durchschnittsbeträge von 3 930 DM auf 3 990 DM zurückgeführt²⁾.

1) Vgl. dazu S.249.

2) Das Einkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen und seine Besteuerung, Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125 S.35.

Die Inanspruchnahme der übrigen Vergünstigungen zeigt demgegenüber ganz erhebliche Steigerungen. Während von den erhöhten Absetzungen für Wohngebäude nach § 7b 1949 in 12 751 Fällen mit 29,805 Mill. DM Gebrauch gemacht wurde, erhöhte sich die Inanspruchnahme dieser Vorschrift 1950 zahlenmäßig um 4 263 oder 33,4% auf 17 014 Fälle und betragsmäßig um 21,105 Mill. DM und damit um 70,8% auf 50,910 Mill. DM.

Zuschüsse und unverzinsliche Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaus wurden 1949 in 10 541 Fällen in Höhe von 71,871 Mill. DM steuerbegünstigt gewährt. Für 1950 wurden 13 614 Fälle ermittelt; das waren 3 073 oder 29,2% mehr als im Vorjahr. Der Betrag der steuerbegünstigt gegebenen Zuschüsse und unverzinslichen Darlehen erhöhte sich gegenüber 1949 sogar um 84,1% (60,435 Mill. DM) auf 132,306 Mill. DM. Die erhöhte Inanspruchnahme des § 7c ist wenigstens zum Teil auf die Ausdehnung der persönlichen Reichweite dieser Vorschrift durch das Einkommen- und Körperschaftsteueränderungsgesetz vom 29.4.1950 zurückzuführen¹⁾. Die starke Zunahme des Durchschnittsbetrages von 6 818 DM (1949) auf 9 718 DM (1950) und der weitaus größte Anteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb an der Gesamtinanspruchnahme des § 7c läßt jedoch ebenso darauf schließen, daß hier eine erhöhte Zuschuß- bzw. Darlehensgewährung von Unternehmungen zur Beschaffung von Wohnungen für ihre Arbeitnehmer stärker ins Gewicht gefallen ist. § 7b und § 7c teilen sich den zweiten Platz in der Rangliste der Inanspruchnahme der Vergünstigungen der Siebener-Gruppe in den Berichtsjahren; der zahlenmäßig größeren Ausnutzung des § 7b steht ein betragsmäßig größerer Anteil von § 7c gegenüber

1) Einführung der Möglichkeit der Gewährung steuerbegünstigter (verlorener) Zuschüsse auch für Steuerpflichtige ohne ordnungsmäßige Buchführung.

Am wenigsten von allen Sondervergünstigungen der Siebener-Gruppe wurde § 7d EStG in Anspruch genommen. Die Bedeutung des Betrages war in diesem Rahmen am geringsten, doch zeigt sich bei dieser Begünstigung die größte Steigerung der Inanspruchnahme. Wurden für 1949 nur 350 Fälle ermittelt, so erhöhte sich diese Zahl 1950 um 68% auf 588, wobei der Betrag von 4,029 Mill. DM auf 17,140 Mill. DM und damit um 425,4% anstieg. Der Durchschnittsbetrag belief sich 1949 auf 11 511 DM gegenüber 29 150 DM in 1950. An dieser Steigerung der Inanspruchnahme des § 7d dürfte die ab 1.1. 1950 eingeräumte Möglichkeit der steuerbegünstigten Gewährung von Zuschüssen und unverzinslichen Darlehen für den Schiffsbau nicht ohne Anteil gewesen sein.

Auch die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG ist im Jahre 1950 mit 10 316 Fällen und 27,667 Mill. DM gegenüber 1949 mit 7 702 Fällen und 18,240 Mill. DM um 33,9% bzw. 51,7% gestiegen. Die Zunahme wird hier ebenfalls durch die Änderung der Rechtsgrundlage mitbedingt worden sein, derzufolge die sachliche Reichweite der Vergünstigung ab 1950 auch auf bestimmte Lagerhäuser ausgedehnt wurde.

Insgesamt gesehen ist von den mit einem Einkommen veranlagten Einkommensteuerpflichtigen 1949 in 107 946 Fällen von den Steuerbegünstigungen der §§ 7a bis 7e EStG mit einem Betrage von 425,012 Mill. DM Gebrauch gemacht worden. Für das Jahr 1950 wurden 99 503 Fälle ermittelt, so daß die zahlenmäßige Inanspruchnahme der Vorschriften gegenüber dem Vorjahr um 7,3% geringer war. Dagegen lagen die in Anspruch genommenen Beträge mit 459,307 Mill. DM um 34,295 Mill. DM oder 8,1% über denen des Jahres 1949.

Nun hatten die vorangehenden Ausführungen nur die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen durch die mit einem Einkommen veranlagten Einkommensteuerpflichtigen zum Gegenstand. Darüber hinaus werden die Sonder-

Tab.3

Die Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e EStG
der steuerbelasteten und steuerbefreiten unbeschränkt
Einkommensteuerpflichtigen nach Art der Vergünstigung

a) im Jahre 1949

Vergünstigungs- art	Fälle		Betrag		
	Anzahl	%	Mill. DM	%	DM je Fall
§ 7a	76 602	71,0	301,067	70,8	3 930
§ 7b	12 751	11,8	29,805	7,0	2 337
§ 7c	10 541	9,8	71,871	16,9	6 818
§ 7d	350	0,3	4,029	1,0	11 511
§ 7e	7 702	7,1	18,240	4,3	2 368
Insgesamt	107 946	100	425,012	100	3 937

Bundesgebiet (ohne West-Berlin).

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes.

b) im Jahre 1950

Vergünsti- gungsart	Fälle		Betrag			Fälle	Betrag
	Anzahl	%	Mill. DM	%	DM je Fall	1949 = 100	
§ 7a	57 971	58,2	231,284	50,4	3 990	75,7	76,8
§ 7b	17 014	17,1	50,910	11,1	2 992	133,4	170,8
§ 7c	13 614	13,7	132,306	28,8	9 718	129,2	184,1
§ 7d	588	0,6	17,140	3,7	29 150	168,0	425,4
§ 7e	10 316	10,4	27,667	6,0	2 682	133,9	151,7
Insgesamt	99 503	100	459,307	100	4 616	92,2	108,1

Bundesgebiet (ohne West-Berlin).

Nach Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125 S.36.

Sondervergünstigungen
der steuerbelasteten und steuerbefreiten
im Bundesgebiet

Einkunftsart	§ 7a EStG				
	Fälle		Betrag		
	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
Land- und Forstwirtschaft	3 563	6,1	8 715	3,8	2 446
Gewerbebetrieb	50 726	87,5	213 726	92,4	4 213
Selbständige Arbeit	3 682	6,4	8 843	3,8	2 402
Nichtselbständige Arbeit	-	-	-	-	-
Kapitalvermögen	-	-	-	-	-
Vermietung und Verpachtung	-	-	-	-	-
Sonstige Einkünfte	-	-	-	-	-
Insgesamt	57 971	100,0	231 284	100,0	3 990
Einkunftsart	§ 7d EStG				
	Fälle		Betrag		
	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
Land- und Forstwirtschaft	12	2,0	38	0,2	3 167
Gewerbebetrieb	558	94,9	17 046	99,5	30 548
Selbständige Arbeit	18	3,1	56	0,3	3 111
Nichtselbständige Arbeit	-	-	-	-	-
Kapitalvermögen	-	-	-	-	-
Vermietung und Verpachtung	-	-	-	-	-
Sonstige Einkünfte	-	-	-	-	-
Insgesamt	588	100,0	17 140	100,0	29 150

7e EStG
Einkommensteuerpflichtigen

EStG			§ 7c EStG				
Betrag			Fälle		Betrag		
1 000 DM	%	DM je Fall	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
241	0,7	2 728	308	2,3	1 899	1,4	6 166
8 347	36,0	4 720	11 459	84,2	119 775	90,5	10 452
888	1,7	3 000	1 043	7,6	5 607	4,3	5 376
-	-	-	451	3,3	3 296	2,5	7 308
-	-	-	50	0,4	665	0,5	13 300
1 334	61,6	2 466	273	2,0	789	0,6	2 890
-	-	-	30	0,2	275	0,2	9 167
10 910	100,0	2 992	13 614	100,0	132 306	100,0	9 718
EStG			Insgesamt				
Betrag			Fälle		Betrag		
1 000 DM	%	DM je Fall	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
1 546	5,6	2 045	4 764	4,8	12 539	2,7	2 632
8 121	94,4	2 732	76 190	76,6	395 015	86,0	5 185
-	-	-	5 039	5,1	15 394	3,4	3 055
-	-	-	451	0,5	3 296	0,7	7 308
-	-	-	50	0,0	665	0,1	13 300
-	-	-	12 979	13,0	32 123	7,0	2 475
-	-	-	30	0,0	275	0,1	9 167
10 667	100,0	2 682	99 503	100,0	459 307	100,0	4 616

vergünstigungen auch von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen worden sein, die als Nichtveranlagte, Null-¹⁾ oder Verlustfälle für das Jahr 1949 statistisch nicht und für 1950 nur ihrer Zahl nach erfaßt wurden. Denn ebenso wie die Ausnutzung der Vorschriften dazu führen konnte, daß die jeweilige Veranlagungsgrenze unterschritten wurde, war es möglich, daß daraus ein Einkommen von "0 DM." oder gar ein (wenn auch nur steuerlicher) Verlust resultierten. Der Hinweis bei den Beratungen des Einkommen- und Körperschaftsteueränderungsgesetzes 1951, daß es Fälle gegeben habe, in denen der gesamte Reingewinn in den Schiffsbau geleitet und kein Pfennig Einkommensteuer gezahlt wurde²⁾, erscheint in diesem Zusammenhang nicht uninteressant. Da die Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe durch Steuersubjekte dieser Gruppen nicht ermittelt wurde, muß sie auch im folgenden außer Betracht bleiben.

bbbb) Die Inanspruchnahme durch Körperschaftsteuerpflichtige

Von den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen sind die Vergünstigungen der §§ 7a bis 7e EStG im Jahre 1949 in 8 040 Fällen mit 268,797 Mill. DM in Anspruch genommen worden. Für das Jahr 1950 wurden 9 110 Fälle mit 434,987 Mill. DM ermittelt. Während bei der Einkommensteuer von 1949 auf 1950 ein Rückgang der Zahl der Fälle (um 7,8%) bei leichter Zunahme der in Anspruch genommenen Beträge (um 8,1%) verzeichnet werden konnte, läßt sich also bei der Körperschaftsteuer neben einer erheblichen betragsmäßigen Vergrößerung (um 61,8%) auch eine anzahlmäßige Zunahme (13,3%) der Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe feststellen.

1) Fälle mit einem Einkommen von "0 DM".

2) Abg. Pelster auf der 142. Bundestagssitzung v.22.5. 1951 S.5622 D.

Die Verteilung der Inanspruchnahme auf die einzelnen Sondervergünstigungen zeigt das gleiche Bild wie bei der Einkommensteuer. Auch hier erweist sich die Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG als die bedeutsamste der Vergünstigungen. Konnte bei der Einkommensteuer für das Jahr 1950 auf einen allgemeinen Rückgang der Inanspruchnahme der Vorschrift gegenüber dem Vorjahr hingewiesen werden, so zeigt sich bei der Körperschaftsteuer zwar eine Abnahme der Zahl der Fälle (um 13%), gleichzeitig aber eine wesentliche Zunahme des Betrages (um 32,3%). Die Beträge der übrigen Vergünstigungsarten sind ungefähr im gleichen Umfang gestiegen wie bei der Einkommensteuer. Die Zunahme betrug für § 7b EStG 120%, für § 7c EStG 82,4%, für § 7d EStG 355,5% und für § 7e EStG 74,9%. Im übrigen kann auf Tabelle 5 verwiesen werden.

bb) Die Investitionen in den Jahren 1949 und 1950 in ihrem Verhältnis zu den Steuerbegünstigungsmitteln

Nach diesem Überblick über den Umfang der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen stellt sich nunmehr die Frage nach dem Anteil der Steuerbegünstigungsmittel an den Investitionen der in Betracht stehenden Jahre.

aaa) Die vergleichbaren Bruttoinvestitionen

Nach den letzten vorliegenden Berechnungen des Statistischen Bundesamtes über die Verwendung des Sozialproduktes im Jahre 1949 beliefen sich die Bruttoinvestitionen in diesem auf 17 986 Mill. DM¹⁾. Davon entfielen 15 654 Mill. DM auf Bruttoanlageinvestitionen, in denen allerdings noch 600 Mill. DM Investitionen für die Besatzung enthalten sind. Bei der späteren Neuberechnung des Sozialprodukts für die Bundesrepublik,

1) Die Verwendung des Sozialprodukts im 2. Halbjahr und im Kalenderjahr 1952, Wirtschaft und Statistik 5. Jg. NF Heft 4 April 1953 S. 144; Das Volkseinkommen und Sozialprodukt im Bundesgebiet im 2. Halbjahr 1950 und im Jahr 1950, Wirtschaft und Statistik 3. Jg. NF Heft 4 April 1951 S. 149.

die jedoch nur bis auf das Jahr 1950 zurückgeht¹⁾, wurden diese Besatzungs- bzw. (späteren) Verteidigungsinvestitionen dem Staatsverbrauch zugerechnet. Nach Absetzung der Besatzungsinvestitionen verbleiben für 1949 Bruttoanlageinvestitionen in Höhe von 15 054 Mill. DM. Die Vorratsinvestitionen wurden vom Statistischen Bundesamt auf 2 932 Mill. DM geschätzt²⁾, so daß sich für das Jahr 1949 Bruttoinvestitionen in Höhe von insgesamt 17 986 Mill. DM ermitteln.

Im Jahre 1950 beliefen sich die Bruttoanlageinvestitionen auf 18 250 Mill. DM, zu denen noch 3 670 Mill. DM Vorratsinvestitionen hinzukamen, so daß sich die Bruttoinvestitionen dieses Jahres auf 21 920 Mill. DM stellten³⁾.

Tab.6

Die Bruttoinvestitionen in der Bundesrepublik
Deutschland in den Jahren 1949 und 1950

Mill. DM
in jeweiligen Preisen

	1949	1950
Bruttoanlageinvestitionen	15 054	18 250
Vorratsveränderungen	2 932	3 670
Bruttoinvestitionen insgesamt	17 986	21 920

WiSta. 5.Jg. NF Heft 4 April 1953 S.144,
3.Jg. NF Heft 4 April 1951 S.149, 12.Jg.
NF Heft 10 Okt.1960 Stat.Monatszahlen
S.606.

- 1) Vgl. Die Neuberechnung des Sozialprodukts für die Bundesrepublik Deutschland, Ergebnisse für die Jahre 1950 bis 1954, WiSta. 9.Jg. NF Heft 3 1957 S.123.
- 2) Das Volkseinkommen und Sozialprodukt im Bundesgebiet im 2.Halbjahr 1950 und im Jahr 1950, WiSta. 3.Jg. NF Heft 4 1951 S.149.
- 3) Die Volkswirtschaftl.Gesamtrechnung f.d. Bundesrep. Deutschland (ohne Saarland u.Berlin) 1950 bis 1959, WiSta. 12.Jg. NF Heft 10 1960, Stat.Monatszahlen S.606.

Da eine Gegenüberstellung von Investitionen und Steuerbegünstigungsmitteln erfolgen soll, sind jedoch diese Zahlen über die Bruttoinvestitionen der in Frage stehenden Jahre - soweit möglich - einer gewissen Korrektur zu unterziehen. Denn obschon ein Vergleich dieser Zahlen mit den Steuerbegünstigungsmitteln nicht ohne Interesse zu sein braucht, wäre es doch wesentlich aufschlußreicher, die Beträge ausschließlich den Investitionen derjenigen Wirtschaftssubjekte gegenüberzustellen, denen diese Vergünstigungen zugänglich waren.

So sind aus dem Gesamtbetrag der Bruttoinvestitionen zunächst einmal die öffentlichen Investitionen zu eliminieren. Nach der vom Statistischen Bundesamt aufgestellten "Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung für die Bundesrepublik Deutschland"¹⁾, die bis auf 1950 zurückgreift, beliefen sich die Bruttoinvestitionen des Staates²⁾ in diesem Jahr auf 2 100 Mill. DM. Für 1949 schätzte das Deutsche Institut für Wirtschaftsforschung die öffentlichen Investitionen auf 1 320 Mill. DM³⁾. Für 1949 verbleiben somit Bruttoinvestitionen in Höhe

-
- 1) Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung für die Bundesrepublik Deutschland (ohne Saarland und Berlin) 1950 bis 1959, WiSta. 12.Jg. NF Heft 10 1960 Stat. Monatszahlen S.606.
 - 2) Der Sektor "Staat" umfaßt die Sozialversicherung und die Gebietskörperschaften, i.e. der Bund einschließlich Lastenausgleichsfonds und ERP-Vermögen, die Länder und die Gemeinden und Gemeindeverbände und zwar die Hoheits- und Kämmererverwaltungen, ferner die Zweckverbände, soweit sie Aufgaben erfüllen, die denen der Gebietskörperschaften entsprechen, und sämtliche entsprechenden Institutionen von ausländischen Staaten und von Staatengruppen (internationale und supranationale Organisationen). Vgl. Das Kontensystem für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen der Bundesrepublik Deutschland, Erster Teil: Das angestrebte Kontensystem, WiSta. 12.Jg. NF Heft 6 1960 S.322.
 - 3) Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Institut für Konjunkturforschung), Die öffentliche Investition im Bundesgebiet seit der Währungsreform, Wochenbericht Nr.5 1957 S.19.

von 16 666 Mill. DM, für 1950 insgesamt 19 820 Mill. DM.

Zu eliminieren wären des weiteren die Investitionen der nach § 4 KStG 1949 und 1950 subjektiv Körperschaftsteuerbefreiten, worüber allerdings kein vollständiges Zahlenmaterial zusammengetragen werden konnte¹⁾, so daß wir uns mit den in Tabelle 7 wiedergegebenen Angaben begnügen müssen. Ausgesondert wurden dagegen noch die (als privatwirtschaftlich erfaßten) Investitionen der gemeindlichen Bruttobetriebe, soweit diese steuerfrei sind. Hierzu gehören die Wasserversorgungsbetriebe mit einem Jahresausstoß bis zu 100 000 cbm und die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Da die Betriebe von Gemeinden mit mehr als 3 000 Einwohnern unter die Eigenbetriebsverordnung fallen und damit nicht als Bruttobetriebe geführt werden können, andererseits landwirtschaftliche Betriebe in erster Linie bei den kleinen Gemeinden von Bedeutung sind, kann hier auf die - allerdings auch nur für diese vorliegenden - Zahlen der Gemeinden mit weniger als 3 000 Einwohnern zurückgegriffen werden.

Von den oben ermittelten Bruttoinvestitionen sind also für 1949 weitere 1 782 Mill. DM und für 1950 weitere 1 535 Mill. DM abzusetzen, so daß sich für unsere

1) Das gilt vor allem für die nach § 4 Ziff.7 befreiten Kassen, für die nach § 4 Ziff.8 befreiten Berufsverbände, für die gem. § 4 Ziff.5 körperschaftsteuerfreien Genossenschaften sowie für die auf Grund § 4 Ziff.1 steuerfreien Bundesmonopolverwaltungen und staatlichen Lotterieurnehmungen. Das Unternehmen "Reichsautobahnen" entfällt. Bei der Deutschen Rentenbank und der Deutschen Rentenbankkreditanstalt handelt es sich um nicht zum Neugeschäft zugelassene Altbanken i.S. des § 3 Abs.1 (b) des Altbankengesetzes v. 10.12.1953 (GVBl S.1483). Die Befreiungsbestimmung der Reichsbank ist kaum von steuerlicher Bedeutung, da die Vermögenswerte der Reichsbank zum größten Teil auf das Zentralbanksystem übergegangen sind. Das eigentliche steuerbefreite Spargeschäft der Sparkassen war 1949 und 1950 noch relativ gering, so daß diese nicht ausgesondert wurden.

Bruttoanlageinvestitionen

in jeweiligen Preisen
(1 000 DM)

	1949	1950
Deutsche Bundesbahn ¹⁾	1 252 000	800 000
Deutsche Bundespost ²⁾	245 000	340 000
Private gemeinnützige Anlageinvestitionen auf sozialem und kul- turellem Gebiet ³⁾	220 000	310 000
Kreditanstalt ⁴⁾ für Wiederaufbau	123	120
Landeszentralbanken ⁵⁾	19 146	20 933
Bank ⁶⁾ deutscher Län- der	12 000	5 400
Steuerfreie Bruttobe- triebe von Gemeinden mit weniger ⁷⁾ als 3 000 Einwohnern	33 257	58 000
Insgesamt	1 781 526	1 534 453

- 1) Nach Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Institut für Konjunkturforschung), Die Entwicklung der Investitionen und des Anlagevermögens der Deutschen Bundesbahn, Wochenbericht Nr.36 1957.
- 2) Nach Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Die Entwicklung der Investitionen und des Anlagevermögens der Deutschen Bundespost, Wochenbericht Nr.12 1958 S.45.
- 3) Nach Horst Seidler und Oskar de la Chevallerie, Die Anlageinvestitionen der sozialen und kulturellen Bereiche in der Bundesrepublik von 1949 bis 1957, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung, Sonderhefte NF Nr.48 Reihe A, Berlin 1960 S.22 und 24.
- 4) Geschäftsberichte der Kreditanstalt für Wiederaufbau für die Jahre 1949 und 1950.
- 5) Berechnet nach den Jahresbilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Landeszentralbanken, Statistisches Jahrbuch der BdL 1948-1954 S.46 ff sowie den Geschäftsberichten für die Jahre 1949 und 1950.
- 6) Geschäftsberichte der BdL für die Jahre 1949 u.1950.
- 7) Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes.

Zwecke annähernd vergleichbare Bruttoinvestitionen für 1949 in Höhe von 14 884 Mill. DM und für 1950 in Höhe von 18 285 Mill. DM ergeben. Im Grunde genommen müßten auch die Investitionen derjenigen Steuerpflichtigen ausgesondert werden, die infolge formeller Nichterfüllung der Buchführungsvoraussetzungen von den Begünstigungen keinen Gebrauch machen konnten. Abgesehen davon, daß Angaben hierüber nicht erfolgen können, ist jedoch zu berücksichtigen, daß den Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG durch die Vorschriften der Buchführungsverordnung für Handwerker, Kleingewerbetreibende und freie Berufe vor allem die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des § 7a, daneben aber auch der §§ 7c und 7d Abs.2 EStG ermöglicht wurde¹⁾.

bbb) Der Anteil der Steuerbegünstigungsmittel an den vergleichbaren Bruttoinvestitionen

Wie bereits oben dargelegt, kann im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß die Steuerbegünstigungsmittel in erster Linie in die Anlageinvestitionen geflossen sind. Dafür spricht auch die Usance, daß "Vorratserhöhungen im allgemeinen mit kurzfristigem Bankkredit finanziert werden"²⁾. Und schließlich wird die Annahme dadurch gestützt, daß in den ersten Jahren nach der Währungsreform in starkem Maße selbst Kurzkredite zur Durchführung von Anlageinvestitionen herangezogen wurden³⁾. Nach Absetzung der Vorratsveränderungen stellen sich die vergleichbaren Bruttoanlageinvestitionen für das Jahr 1949 auf etwa 11 952 Mill. DM und für 1950 auf etwa 14 615 Mill. DM.

1) Vgl. Abschn.20 Abs.1 EStR 1950; für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns reichte die Befolgung dieser Vorschriften jedoch nicht aus.

2) Die Entwicklung der Investitionen in der Bundesrepublik, Heft 14 der Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" S.25.

3) Vgl. S.34. Vgl. z.B. auch Werner Ehrlicher, Geldkapitalbildung und Realkapitalbildung, Tübingen 1956 S.192.

Für die steuerbegünstigten Mittel ergaben sich für die beiden Jahre die folgenden Beträge:

Tab.8

Begünstigungsart	Inanspruchnahmebeträge	
	1949	1950
	Mill. DM	
§ 10 Abs.1 Ziff.3 bzw. § 10a EStG	332,5	500,3
§ 32a EStG	126,6	174,9
§§ 7a - 7e EStG	693,8	394,3
Insgesamt	1 152,9	1 569,5

Stellt man die Steuerbegünstigungsmittel den etwa vergleichbaren Bruttoanlageinvestitionen gegenüber, so ergibt sich für sie ein Anteil in der Größenordnung von ca. 10% für 1949 und von ca. 11% für 1950. Diese Anteilsätze stellen allerdings die Untergrenze dar; und zwar einmal wegen der nicht vollständig durchführbaren Aussonderung nicht vergleichbarer Teilmassen aus den Gesamtinvestitionen. Andererseits wurde - wie bereits an anderer Stelle erwähnt - die Ausnutzung der Siebener-Gruppe durch Einkommensteuerpflichtige, die kein Einkommen auswiesen (Nullfälle), ebenso wie die Inanspruchnahme der wegen Geringfügigkeit des Einkommens nicht veranlagten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen statistisch nicht erfaßt. Die hierdurch möglichen Abweichungen der Ergebnisse nach oben dürften auf (maximal) 3% geschätzt werden können.

b) Die zusätzliche Bedeutung der Sonderabschreibungen für die Investitionsfinanzierung

Die bisherigen Ausführungen bezogen sich auf den (möglichen) Anteil der Steuervergünstigungen an der Finanzierung der Bruttoanlageinvestitionen der Jahre 1949 und 1950. Diese dürften jedoch der Bedeutung der Sonderabschreibungen für den wirtschaftlichen Wiederaufbau in den ersten Nachkriegsjahren nicht voll gerecht werden, da es sich hierbei gewissermaßen nur um eine "statische" Betrachtung handelte. Betrachtet man die Abschreibungen dagegen im Zeitablauf, so zeigt sich, daß sich ihre Finanzierungsfunktion keineswegs darin zu erschöpfen braucht, daß die dem Unternehmen im Erlös für die abgesetzten Erzeugnisse zufließenden Abschreibungsquoten bis zur notwendigen Reinvestition der im Verlauf des Produktionsprozesses verbrauchten Produktionsmittel zur (intermediären) betrieblichen Disposition stehen. Vielmehr vermag bei einer Anlagenkombination mit unterschiedlichen Reinvestitionszeitpunkten der einzelnen Anlagegegenstände dem Betrieb aus den vereinnahmten Abschreibungsquoten ein gewisser Grundstock an liquiden Mitteln zu verbleiben, der dauernd zu anderen Zwecken verwendet werden kann, ohne daß dadurch die notwendigen Reinvestitionen aus den Abschreibungen beeinträchtigt würden.

Art und Umfang der Freisetzung von Abschreibungsmiteln, die sich so lange vollzieht, bis sich der altersmäßige Aufbau der Anlagenkombination in einem "Gleichgewichtszustand" befindet, in dem sich die Abschreibungen schließlich auf die Erneuerungen einstellen, und die eine Folge der allmählichen altersmäßigen Umschichtung des Anlagenbestandes ist, hängt von der fortlaufend zur Anwendung kommenden Abschreibungsmethode, der größenmäßigen und zeitlichen Zusammensetzung der Anlagenkombination, wie auch von der richtigen Schätzung der Nutzungsdauer ab.

Ceteris paribus wird das Ausmaß der Freisetzung durch die Wahl der Abschreibungsmethode bestimmt. So führt die Anwendung der geometrisch-degressiven Abschreibung zu einer im Vergleich zur linearen Abschreibung schnelleren "Verflüssigung" des Anlagevermögens und stärkeren Freisetzung von Abschreibungsbeträgen¹⁾. Aus dieser Freisetzung erklärt sich, daß durch die sukzessive Investition der Abschreibungen in neuen Anlagen eine Ausweitung der Produktionskapazität²⁾ der Betriebe erreicht werden kann, ohne daß es der Zuführung neuer Mittel bedarf. Da die "Verflüssigung" des Anlagevermögens und damit die Freisetzung der Abschreibungsmittel von der Wahl der Abschreibungsmethode abhängt, muß auch der mit Hilfe der Abschreibungen erreichbare Kapazitätserweiterungseffekt (in der betriebswirtschaftlichen Literatur auch

-
- 1) Einen dauernden Vorteil bringt die Anwendung der geometrisch-degressiven Abschreibung allerdings nur dann, wenn der degressive Abschreibungssatz über dem ihm entsprechenden linearen liegt.
 - 2) Bei linearer (degressiver) Abschreibung und entsprechendem Nutzenverlauf erfolgt nur eine Erweiterung der Periodenkapazität des Betriebes. Bei degressiver Abschreibung, aber linearem Nutzenabfall (bzw. Wertminderung) erfolgt auch eine Erweiterung der Totalkapazität. Vgl. dazu Erich Kosiol, Anlagenrechnung, 2.Aufl. Wiesbaden 1955 S.130 ff. Die Ansicht Kosiols, daß bei degressivem Nutzenabfall die Anwendung einer entsprechenden degressiven Abschreibung zu keiner Kapazitätsausweitung führe, trifft nur für den von ihm behandelten Fall einer einmaligen Primärinvestition zu. In dem (praktisch sicherlich bedeutsameren) Fall des Kapazitätsaufbaus (bzw. -ausbaus) durch zeitlich aufeinanderfolgende Investitionen kann durchaus eine Erweiterung der Periodenkapazität erreicht werden, die allerdings nicht größer ist als bei linearer Abschreibung und linearem Nutzenabfall.

als "Ruchti-Effekt" bezeichnet¹⁾) ceteris paribus von der jeweils zur Anwendung kommenden Abschreibungsmethode beeinflusst werden, d.h. er wird bei geometrisch-degressiver Abschreibung größer sein als bei linearer²⁾.

Dadurch, daß die Freisetzung von Abschreibungsbeträgen in der Phase des betrieblichen Aufbaus oder Ausbaus erfolgt, lieferte der Wiederaufbau des zerstörten, verbrauchten oder demontierten deutschen Produktionsapparates eine wesentliche Voraussetzung für den Ablauf dieses Prozesses. Andererseits vermochten sich die Sonderabschreibungen in ähnlicher Weise auszuwirken, wie es für die geometrisch-degressive Abschreibung dargelegt wurde, indem sie zu einer

-
- 1) Wie Hax vermerkt, müßte eigentlich von einem "Marx-Engels-Effekt" gesprochen werden, da sie diese Zusammenhänge schon 1867 klar erkannt hätten. Vgl. Karl Hax, Die Bedeutung der betrieblichen Abschreibungs- und Investitionspolitik für das wirtschaftliche Wachstum der modernen Industriestaaten, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1958 S.253. Derselbe, Karl Marx und Friedrich Engels über den "Kapazitätserweiterungs-Effekt", Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1958 S.222 ff.
 - 2) Zu diesem Fragenkomplex, der hier in extenso nicht behandelt werden kann, vgl. u.a. vor allem Hans Ruchti, Die Abschreibung. Ihre grundsätzliche Bedeutung als Aufwandsfaktor, Ertragsfaktor, Finanzisierungsfaktor, Stuttgart 1953; des weiteren Martin Lohmann, Abschreibungen, was sie sind und was sie nicht sind, Der Wirtschaftsprüfer 1949 S.353 ff; Helmut Neubert, Anlagenfinanzierung aus Abschreibungen, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1951 S.367 ff, 415 ff; Lothar Wandel, Auswirkungen erhöhter steuerlicher Abschreibungen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1950 S.229 ff; Günther Wintruff, Kapitalfreisetzung und Kapazitätsausweitung durch Abschreibungen, Der Betrieb 1955 S.413 ff; Erich Kosiol, Anlagenrechnung, 2.Aufl. Wiesbaden 1955 S.109 ff.

stärkeren Verflüssigung der Investitionen führten. Selbstverständlich mußten die Abschreibungsgegenwerte, die bei der unzureichenden Kapitalversorgung und der hohen Besteuerung in den ersten Wiederaufbaujahren ganz allgemein gesehen zu den wichtigsten Finanzierungs-
posten für die Investitionen wurden, nicht notwendigerweise in die Neuinvestition und damit in die Kapazitätserweiterung fließen. Sie konnten ebenso zu einer grundlegenden Erneuerung der Produktionsanlagen wie zu Rationalisierungsinvestitionen verwendet werden und dürften dazu auch in starkem Maße eingesetzt worden sein¹⁾.

Voraussetzung für die volle Auswirkung des mit Hilfe der Sonderabschreibungen erreichbaren Investitionsfinanzierungseffektes über die (gegenüber der Normalabschreibung) erhöhte Freisetzung und Investition von Abschreibungsbeträgen ist naturgemäß die Möglichkeit einer fortlaufenden Anwendung derselben. Diese wurde aber mit der Aufhebung des § 7a EStG als der praktisch bedeutsamsten Vorschrift, sowie des § 7e EStG für das Gros der Steuerpflichtigen von 1952 ab genommen. An die Stelle des § 7a EStG trat jedoch gleichzeitig ein gewisser Ersatz in Form der (zunächst auf dem Verwaltungswege erfolgten) allgemeinen Zulassung der degressiven Abschreibung für nach dem 31.12.1951 beschaffte bewegliche Anlagegüter mit einer "voraussichtliche(n) betriebsgewöhnliche(n) Nutzungsdauer von 10 oder mehr Jahren"²⁾, die aber auch für Wirtschafts-

1) Wir möchten deshalb auch vorziehen, allgemeiner von einem "Investitionsfinanzierungseffekt" der Abschreibungen zu sprechen.

2) Abschn.10 Abs.2 EStG 1952. Berücksichtigt man, daß bei den beweglichen Anlagegütern "die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zumeist in der Nähe der Grenze von 10 Jahren liegt, in manchen Fällen, wie bei Seeschiffen darüber, aber nur seltener darunter" (H. Köhler, Die degressive Abschreibung in der Konjunktur, Wirtschaftsdienst 1956 S.555), so kann darin zumindest hinsichtlich der Wirkungsbreite keine größere Einschränkung gegenüber § 7a gesehen werden. Vgl. zur Lebensdauerfrage auch W. Dürhammer, Die steuerliche Abschreibung in Deutschland und anderen Ländern, Der Betrieb 1953 S.577; Angriffe auf die degressive Abschreibung, Industriekurier 1958 Nr.16 S.3.

güter mit geringerer Nutzungsdauer nicht ausgeschlossen wurde¹⁾. Schließlich kam die Grundstoffindustrie, für welche die Sondervergünstigungen der Siebener-Gruppe infolge ihrer (vor allem durch die Preisbindung bedingten) Wirtschaftslage von nicht so großer Bedeutung waren, von 1952 ab in den Genuß des gegenüber dem § 7a EStG noch erheblich großzügigeren § 36 IHG. Es wird sich deshalb auch nicht unbedingt sagen lassen, daß dieser Prozeß, soweit vorhanden, in jedem Fall von 1952 an zum Stillstand gekommen sein müßte.

Wie die Entwicklung des Index der Erzeugerpreise für Investitionsgüter zeigt²⁾, dürfte der Investitionsfinanzierungsprozeß, für dessen volle Auswirkung konstante Preise Voraussetzung sind, durch die Preissteigerungen zwar eingeschränkt, nicht aber voll in Frage gestellt worden sein. Zudem bleibt offen, in welchem Maße die Preissteigerungen durch eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit der Investitionsgüter bedingt wurden und inwieweit es sich dabei um echte (sc. inflatorische) Preiserhöhungen handelte.

Freilich ist eine Investitionsfinanzierung über Sonderabschreibungen dann nicht ohne Problematik, wenn eine fortlaufende Inanspruchnahme derselben nicht erfolgt oder erfolgen kann, da in diesem Fall die Abschreibungen, infolge ihrer Vorwegnahme, in späteren Jahren die notwendigen Reinvestitionen nicht mehr decken, so daß einer etwa vorausgegangenen Kapazitätsausweitung eine Kapazitätsschrumpfung folgen müßte, wenn nicht andere Mittel zur Ausfüllung der Finanzierungslücke eingesetzt werden könnten. Abgesehen davon, daß dies - eine Folge der Finanzierung

1) Vgl. Abschn.10 Abs.3 EStG 1952.

2) Index der Erzeugerpreise für Investitionsgüter (Jahresdurchschnitt; 1950 = 100), 1949: 105, 1950: 100, 1951: 117, 1952: 127, 1953: 125, 1954: 122, 1955: 124, 1956: 128. Vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1957 S.458.

über zeitweilig gewährte oder in Anspruch genommene Sonderabschreibungen - den auf diese Weise erreichbaren Finanzierungseffekt zunächst nicht in Frage stellt, läßt sich aus der Expansion der einzelnen Wirtschaftszweige¹⁾ darauf schließen, daß es den Betrieben - soweit die degressive Abschreibung für die Sonderabschreibungen keinen Ersatz bot - im allgemeinen gelungen sein dürfte, diese temporäre Selbst- (und Fremd-) Finanzierung durch eine "echte" (weil nicht über fiktiven Aufwand bewirkte) Selbstfinanzierung, interne Finanzierung oder langfristige Fremdfinanzierung zu konsolidieren.

Über die zusätzliche Bedeutung der Abschreibungen im allgemeinen und der Sonderabschreibungen im besonderen für den wirtschaftlichen Wiederaufbau dürfte sich nach den vorangehenden Ausführungen aber sagen lassen, daß es "nicht zu bezweifeln (ist), daß die starke Vergrößerung der Produktionskapazität und der industriellen Produktion, die wir in Westdeutschland in den Jahren (nach) 1948 ... beobachten konnten, zum Teil auf dem altersmäßigen Umschichtungsprozeß des nach Kriegszerstörung und Demontage vollständig neu aufgebauten Produktionsapparates beruht, mehr aber noch auf der vom Staat in seinen Steuergesetzen gebotenen Möglichkeit zur beschleunigten Abschreibung"²⁾.

1) Vgl. dazu Ferdinand Grünig und Rolf Krengel, Die Expansion der westdeutschen Industrie 1948 bis 1954, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Institut für Konjunkturforschung), Sonderhefte NF Nr. 34 Reihe A, Berlin 1955.

2) Karl Hax, Die Bedeutung der betrieblichen Abschreibungs- und Investitionspolitik für das wirtschaftliche Wachstum der modernen Industriestaaten, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1958 S. 255.

C. Die Wende der bisherigen Steuerpolitik im Jahre
1951 und die weiteren Maßnahmen zur Förderung
der betriebsinternen Kapitalbildung

I. Die grundsätzliche Abkehr von der bisheri-
gen Steuerpolitik und ihre Ursachen

1. Die Disproportionalitäten in der
vertikalen Produktionsstruktur

Eine erste Wende in der vom Wirtschaftsrat und der Bundesregierung - wie sich zeigte, nicht ohne maßgebende Einflußnahme der Alliierten - verfolgten Steuerpolitik bahnte sich Ende 1950 an. Wurde noch Anfang des Jahres die steuerliche Förderung der betrieblichen Kapitalbildung von der Bundesregierung im Hinblick auf die wirtschaftspolitischen Gegebenheiten auf das stärkste verteidigt, so sollte nunmehr der größte Teil dieser Maßnahmen vorzeitig aufgehoben werden. Die Gründe hierfür waren fiskalischer wie allgemein wirtschaftspolitischer Art. Zum einen standen die Haushalte von Bund und Ländern vor erheblichen Mehrbelastungen insbesondere durch zusätzliche finanzielle Anforderungen für die innere und äußere Sicherheit des Bundesgebietes im Zusammenhang mit dem im Juni 1950 ausgebrochenen Korea-Konflikt, sowie innerhalb des Sozial Etats. Zum anderen blieben die militärischen Auseinandersetzungen im Fernen Osten nicht ohne Rückwirkungen auf das westdeutsche Wirtschaftsgeschehen, so daß sich die Bundesregierung in ihrem Ende Februar 1951 vorgelegten Gesetzentwurf zur Änderung des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes angesichts des entscheidenden Wandels der "wirtschaftspolitischen Voraussetzungen, unter denen einzelne Steuerbegünstigungen bisher gerechtfertigt waren"¹⁾, zu einer vorzeitigen Aufhebung der im allgemeinen bis Ende 1952 befristeten Maßnahmen entschloß, womit man es ver-

1) Memorandum der Bundesregierung zur Begründung der Entwürfe von Steueränderungsgesetzen ... Bundestags-Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode) S.25.

mied, den erst zu Beginn des Jahres 1950 gesenkten Einkommensteuertarif zur Erzielung eines Mehraufkommens aus der Einkommensteuer wieder erhöhen zu müssen.

Binnenwirtschaftlich war der Wandel in den wirtschaftspolitischen Gegebenheiten dadurch charakterisiert, daß die im Frühjahr 1950 einsetzende, von der Bauwirtschaft, vor allem aber von einem wachsenden Export getragene wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung durch die vom Kriegsausbruch in Ostasien ausgehenden boomartigen Impulse so potenziert wurde, daß die von der weltweiten Rüstungskonjunktur primär affizierten Bereiche der wichtigsten Grundstoffe und Produktionsgüter (Kohle, Eisen und Stahl, Walzwerkserzeugnisse, NE-Metalle, Sekundärenergie) erneut¹⁾ zu Produktionsengpässen wurden und den weiteren wirtschaftlichen Aufschwung insbesondere im Investitionsgütersektor bereits im letzten Jahresviertel 1950 limitierte, soweit nicht die Erreichung der Kapazitätsgrenzen in verschiedenen Zweigen bereits selbst einer weiteren Produktionssteigerung Schranken setzte²⁾.

In dieser Situation, in der das Ungleichgewicht der Produktionsstruktur infolge der differenzierten Expansion von Grundstoff- und verarbeitenden Bereichen in der Phase des ersten Wiederaufbaus deutlich zutage trat, konnte eine allgemeine steuerliche Investitionsförderung auf dem Wege betriebsinterner Finanzierung praktisch nicht mehr aufrechterhalten werden, zumal da gerade den wichtigsten Engpaßsektoren, Kohle, Eisen und Stahl und Sekundärenergie die Eigenfinanzierung durch Preisbindungen verschlossen war, die in vielen Fällen höchstens die Kostendeckung ermöglichten, aber "es nicht gestatteten, eigene Mittel für den Ausbau und die Ra-

-
- 1) Wie bereits oben dargelegt, hemmte der Kohlen- und Stahlmangel schon vor der Währungsreform fast jeden Fortschritt, und er machte sich auch in den ersten Monaten nach der Währungsneuordnung bei der schnellen Produktionsausweitung in der verarbeitenden Industrie stark geltend.
 - 2) Vgl. dazu im einzelnen die Berichte zur wirtschaftlichen Lage in der Bundesrepublik Deutschland Januar 1950 bis Dezember 1951 Teile A (Allgemeiner Teil) und B (Fachlicher Teil) sowie die entsprechenden Monatsberichte der Bank deutscher Länder.

tionalisierung der Erzeugungsanlagen zu erübrigen¹⁾. Hätte dem nach der Geldneuordnung durch die Art der Währungsumstellung von der Konsumseite her entfachten Aufschwung ohnehin ein Vorpellen der konjunkturabhängigen Bereiche - deren Investitionen "von der gegenwärtigen oder kurzfristig erwarteten Konsumgüternachfrage"²⁾ entscheidend bestimmt sind - entsprochen, so wurde diese Entwicklung außer durch die erwähnten Preisbindungen³⁾ vor allem auf Grund der politischen Hemmnisse der alliierten Entflechtungsgesetzgebung begünstigt, die zu einer Unsicherheit hinsichtlich der Rechtsverhältnisse im Grundstoffsektor führten, die unternehmerische Initiative weitgehend lähmten und den Unternehmen durch Kapitalaufnahmebeschränkungen größtenteils den Weg zu dem - allerdings ohnehin noch daniederliegenden - Kapitalmarkt versperrten, während anderseits die (insbesondere im Kohlensektor, in der Stahlindustrie dagegen wesentlich spärlicher eingesetzten) ECA-Mittel nicht ausreichten, der - durch eine starke Kapazitätsausweitung mit Hilfe einer hohen Selbstfinanzierungsrate gekennzeichneten - Entwicklung in den verarbeitenden Industrien zu folgen. Hinzu kamen nicht zuletzt die gerade im Eisen- und Stahlsektor erheblichen Demontagen⁴⁾, deren Wiederaufbau in Ausführung des von den Besatzungsmächten konzipierten Industrieplans bis ins Jahr 1950 untersagt wurden⁵⁾.

-
- 1) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1951 S.7.
 - 2) Werner Ehrlicher, Geldkapitalbildung und Realkapitalbildung, l.c. S.30.
 - 3) Die Aufrechterhaltung des Preisstopps wurde im allgemeinen damit begründet, daß eine Preisfreigabe in diesen Bereichen das gesamte Kosten- und Preisgefüge in untragbarer Weise gestört hätte.
 - 4) Das galt insbesondere für die völlig unzureichenden Walzwerkskapazitäten; vgl. im einzelnen G.W. Harmssen, Am Abend der Demontage, Bremen 1951 S.32 ff; vgl. auch Jahresbericht des Bundesverbandes der Deutschen Industrie 1.Juni 1951 bis 30.April 1952 S.109.
 - 5) Vgl. Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1951 S.6/7.

2. Das außenwirtschaftliche Ungleichgewicht

Die außenwirtschaftliche Situation stand bereits gegen Ende 1950 im Zeichen der deutschen Zahlungsbilanzkrise. Auf die vielgestaltigen Ursachen dieser Krise kann hier im einzelnen nicht eingegangen werden¹⁾. Zu einem großen Teil waren sie darin zu suchen, daß die Bundesrepublik in der Liberalisierung ihrer Einfuhr erheblich über ihre OEEC-Verpflichtungen und damit auch über die der übrigen Marshallplan-Länder hinausgegangen war, die kräftige Wirtschaftsexpansion infolge der erhöhten Importabhängigkeit Westdeutschlands zusammen mit den innerdeutschen Einkaufswellen zu einem starken Importsog führten, der sich vornehmlich auf den EZU-Raum konzentrierte und im Verlaufe der Korea-Krise eine rapide Verschlechterung der "terms of trade" eintrat, wobei "the tension was accentuated by the reversal of the time and methods of payments (including terms of credit, etc.)"²⁾.

Soweit es sich bei diesen Ursachen um die Spannungen "existing between the expansion of domestic economy and the available margin of foreign trade"³⁾ handelte, wollte die Bundesregierung - von eventuell erforderlichen temporären Maßnahmen abgesehen - diese nicht durch

-
- 1) Vgl. jedoch z.B. die summarische Behandlung der "Bestimmungsfaktoren der deutschen Zahlungsbilanzentwicklung" in: Fünfter und Sechster Bericht der Deutschen Bundesregierung über die Durchführung des Marshallplanes, erstattet vom Bundesminister für den Marshallplan, Bonn 1951 S.100 f. Siehe auch Burkhardt Röper, Wirtschaftspolitische Probleme der westdeutschen Zahlungskrise, Wirtschaftsdienst 1951 Heft 6 S.9; vgl. auch die von Per Jacobsson und Alec Cairncross der OEEC am 20. November 1950 vorgelegten "Observations on the German Position in relation to E.P.U.", OEEC document MBC (50) 13.
 - 2) Per Jacobsson und Alec Cairncross, Observations on the German Position in relation to E.P.U., OEEC document MBC (50) 13 vom 20.11.1950 S.16.
 - 3) Memorandum by the German Federal Government on the Measures designed for the Improvement of the German Balance of Payments, OEEC document C (50) 341 vom 27.11.1950 S.6.

den Aufbau erneuter Handelsschranken beseitigen, sondern "mainly by a further increase in exports"¹⁾, zumal da sie davon ausging, daß "it is only by a solution of these difficulties based on an expanding trade that the unfavourable repercussions resulting from a sudden and sharp reduction of the flow of imports can be avoided, which would affect German production and employment as well as the economy of neighbouring countries"²⁾. Ziel ihrer Politik war "to improve the relations between import and export without prejudice to the domestic level of production and employment or to the investments necessary for recovery"³⁾. Dementsprechend sollte auch die Investitionstätigkeit auf dem höchstmöglichen Niveau gehalten werden, allerdings mit der Maßgabe, "that a balance should be maintained between savings and investments as long as it is necessary to restrict the demand of domestic economy in the interest of an equilibrium in the balance of payments"⁴⁾. Die Förderung der Kapitalbildung blieb damit weiterhin eine der bedeutendsten Aufgaben, doch sollte anstelle der steuerlichen Förderung des "Sparens" in den Unternehmungen nunmehr eine verstärkte Anregung des persönlichen Sparens, insbesondere in Form von Wertpapieren treten, da "künftig nicht mehr unbegrenzte Investitionen nach freiem Ermessen des Unternehmers erwünscht"⁵⁾ waren, sondern mit Hilfe des "shifting over from self-financing to external financing"⁶⁾ die "Finanzierung der volkswirtschaftlich vordringlichen

1) Ib. S.6.

2) Ib. S.7.

3) Ib. S.7.

4) Memorandum by the German Federal Government ...
l.c. S.12 f.

5) Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) Bundestags-Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode) S.25.

6) Memorandum by the German Federal Government ...
l.c. S.13.

Investitionen sicherzustellen" ¹⁾ war, um damit die Voraussetzungen für eine weitere Expansion von Produktion und damit auch des Exports zu schaffen.

Zur Beseitigung der Produktionsengpässe und der Produktionssteigerung von Exportgütern standen darüber hinaus noch weitere spezielle investitionspolitische Maßnahmen aus, auf die - soweit steuerpolitischer Natur und zur Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung bestimmt - noch einzugehen sein wird. Da unter dem Gesichtspunkt der Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft im Anschluß an die Aufhebung der bedeutendsten Sondervergünstigungen gleichzeitig nicht unerhebliche Konzessionen auf dem Abschreibungssektor erfolgten, wichtige generell gestrichene Maßnahmen bestimmten Personenkreisen auch fortan zugänglich blieben, andere weiter aufrechterhalten und - wenn auch nur kurzfristig - durch neue ergänzt wurden, spielte jedoch auch in den folgenden Jahren die Unterstützung der betriebsinternen Kapitalbildung eine erhebliche Rolle, wenn diese auch nunmehr einen spezielleren, mehr differenzierenden Charakter annahm.

II. Die Fortentwicklung des bisherigen Begünstigungssystems

Entfallen sollten mit Wirkung vom 1.1.1951 vor allem die steuerliche Begünstigung der Nichtentnahme von Gewinnanteilen, wie sie bisher in § 10a und § 32a EStG erfolgte, darüber hinaus ab 1.7.1951 aber auch § 7e EStG und mit der Bewertungsfreiheit nach § 7a EStG die bei weitem massivste Begünstigung der Siebener-Gruppe, die

1) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951) Bundestags-Drs. Nr. 1982 S.25.

allerdings noch bis Ende 1952 Vertriebenen, Flüchtlingen und Verfolgten offen stehen sollte. Diese Maßnahmen, die in das Steueränderungsgesetz von 1951 Eingang fanden, bedeuteten eine sehr starke Einschränkung des bisherigen Begünstigungssystems. Im Zusammenhang mit den Beratungen der Regierungsvorlage zum Bundesvertriebenengesetz und der darin enthaltenen Bestimmungen über steuerliche Erleichterungen für Vertriebene und Flüchtlinge wurde allerdings die Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG sowie der § 10a EStG für diesen Personenkreis einschließlich der Verfolgten im Mai 1953 rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 1952 wieder eingeführt und zusammen mit dem § 7a bis einschließlich 1956 befristet. Die Vorschläge der Bundesregierung, die unter Anerkennung der Bedeutung der Aufhebung dieser Vorschriften für die Vertriebenetriebe, bei denen eine Förderung der Eigenkapitalbildung auch weiterhin als erforderlich angesehen wurde¹⁾, für die ursprünglich vorgesehene Weitergeltung des § 7a für diesen Personenkreis eine offene Subventionierung ("Beihilfen"²⁾) in Höhe des durch den Wegfall der §§ 7e und 10a EStG im Einzelfall entstandenen (steuerlichen) Nachteils vorsahen³⁾, wurden als nicht ausreichend angesehen, "um die Begründung und Festigung selbständiger Erwerbstätigkeit der Vertriebenen und Sowjetzonenflüchtlinge in dem notwendigen Ausmaß zu fördern"⁴⁾. Zu einer Zahlung von "Beihilfen" kam es deshalb nur "im Hinblick auf die Nichtgewährung der steuerlichen Vergünstigungen ... im Veranlagungszeitraum 1951"⁵⁾.

1) Vgl. Entwurf eines Gesetzes über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge (Bundesvertriebenengesetz) Bundestags-Drs. Nr.2872 (1.Wahlperiode) S.37 (Zu § 62).

2) Ib. § 62.

3) Ib. § 62.

4) Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Heimatvertriebene über den Entwurf eines Gesetzes über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge. Bundestags-Drs. Nr.4080 (1.Wahlperiode) S.12.

5) § 73 Abs.2 BVFG.

Eine Änderung der materiellen Bestimmungen enthielt von den wieder eingeführten Vorschriften nur die Neufassung des § 10a EStG, der zwar wie sein Vorläufer 50% des nicht entnommenen Gewinns steuerlich begünstigte, in dem jedoch anstelle der früheren Höchstgrenze von 15% der Summe der Gewinne der absolute Betrag von 20 000 DM trat, womit man "in erster Linie eine Begünstigung der kleineren Unternehmer, die ihre privaten Entnahmen in bescheidenen Grenzen halten"¹⁾, bezweckte. Allerdings standen sämtliche Vergünstigungen den Vertriebenen und Flüchtlingen nur noch so lange offen, bis ihre Eingliederung in das wirtschaftliche und soziale Leben der Bundesrepublik in einem nach ihrer früheren wirtschaftlichen und sozialen Stellung zumutbaren Weise erfolgt ist²⁾.

Die steuerliche Begünstigung der Vertriebenen, Flüchtlinge und Verfolgten, die an sich mit dem Veranlagungszeitraum 1956 auslaufen sollte, wurde zunächst vom Gesetzgeber bis einschließlich 1958 verlängert³⁾. Hinzu kam eine Erweiterung des § 10a EStG, der nunmehr - unter Beibehaltung der 20 000 DM-Grenze - 75% des nicht entnommenen Gewinns steuerfrei ließ. Auch wurde die bisher zeitlich unbegrenzte Nachversteuerungspflicht "aus

-
- 1) Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Heimatvertriebene ... , Bundestags-Drs. Nr.4080 (1.Wahlperiode) S.12.
 - 2) Vgl. § 13 Abs.1 BVFG. Die Begünstigungen können nicht mehr in Anspruch genommen werden, wenn die Beendigung der Betreuungsberechtigung verfügt ist (vgl. § 8a Abs.1 u. 2 EStDV 1953, § 13 Abs.1 u. 2 EStDV 1955 bis 1958; § 13 BVFG; Richtl. betr. Durchführung des § 13 des Gesetzes über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge v. 20.7.1954, GemMinBl 1954 S.418). Die Beendigung kann von den zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen zuständigen Stellen, hier z.B. das Finanzamt, beantragt werden. Die Entscheidung darüber wurde den zentralen Dienststellen der Länder oder den von diesen bestimmten Behörden übertragen (vgl. § 13 Abs.3 BVFG).
 - 3) Vgl. Art.1 Ziff.6 des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 5.10.1956, BGBl I S.781.

Vereinfachungsgründen" ¹⁾ auf drei Jahre reduziert ²⁾. Von den Sondervergünstigungen der §§ 7a, 7e und 10a EStG lief aber auch 1958 nur die Bewertungsfreiheit nach § 7a aus, da nach Ansicht der Bundesregierung das "immer noch besonders ungünstige Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital bei den Flüchtlingsbetrieben ... eine nochmalige Verlängerung der genannten Vorschriften (erforderte)" ³⁾. "Eine gewisse Einschränkung des § 10a EStG", der ebenso wie § 7e EStG nun bis 1961 befristet wurde, erblickte man darin, daß "nur noch der Abzug von 50 v.H. (nicht 75 v.H.) des nichtentnommenen Gewinns in den gegebenen Grenzen zulässig ist" ⁴⁾.

Während also die Begünstigungen der §§ 10a, 32a, 7a und 7e EStG durch das Steuerneordnungsgesetz 1951 für das Gros der Steuerpflichtigen entfielen und damit das bisherige System der Begünstigung der betrieblichen Kapitalbildung eine sehr starke Einschränkung erfuhr, wurde § 7b EStG "bei der Vordringlichkeit des Wohnungsbaues und seiner Finanzierung ... auch soweit es sich um Eigenfinanzierung der Betriebe handelt" ⁵⁾, nicht aufgehoben. Unberührt blieb auch die Abschreibungsvergünstigung für den Schiffsbau aus eigenen Mitteln nach § 7d EStG. Sie wurde erst durch das Steueränderungsgesetz 1958 entgegen den Regierungsvorschlägen, welche

-
- 1) Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen, zu Bundestags-Drs. Nr.3509 (2.Wahlperiode) S.8.
 - 2) Vgl. Art.1 Ziff.3 des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26.7.1957 (BGBl I S.848). Das Nachversteuerungsverfahren hatte mit der Wiedereinführung der Steuerbegünstigung gegenüber § 10a EStG 1950 im wesentlichen keine Änderungen erfahren.
 - 3) Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, Bundestags-Drs. Nr.260 (3.Wahlperiode) S.47.
 - 4) Ib.
 - 5) Begründung zum Entwurf des ESt- und KStAG 1951, Bundestags-Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode) S.14 (Zu § 1 Ziff.4 des Entwurfes).

diese Vorschrift "im Hinblick auf die z.Zt. bestehenden Schwierigkeiten bei der Schifffahrt infolge der Frachtenlage"¹⁾ weiter aufrechterhalten wollten, für nach dem 10.6.1958 angeschaffte oder hergestellte Schiffe mit der Begründung aufgehoben, daß "der Wiederaufbau der deutschen Handelsflotte ... im wesentlichen als abgeschlossen gelten (kann)", weshalb die "den Neubau von Schiffen begünstigende Vorschrift des § 7d EStG ... entbehrlich (erscheint)"²⁾. Die "im Hinblick auf die Notwendigkeit einer weiteren Förderung des Wohnungsbaues"³⁾ bisher nicht gestrichene Abschreibungsvergünstigung nach § 7b EStG hat im Verlaufe der Steuerreformen verschiedene Änderungen erfahren, die im wesentlichen eine Senkung der Wohnraumgrenzen⁴⁾, Erleichterungen zur Bildung von Kleineigentum in privater Hand⁵⁾, sowie gewisse Maßnahmen zur Vermeidung von Mißbräuchen⁶⁾ zum Inhalt hatten, auf die im einzelnen nicht näher eingegangen werden soll.

1) Bundestags-Drs. Nr.260 (3.Wahlperiode) S.47.

2) Zu Drs.448 (3.Wahlperiode) S.10 (Zu Nr.6a).

3) Bundestags-Drs. Nr.260 (3.Wahlperiode) S.47.

4) Auf 66 2/3% im Rahmen der "Kleinen Steuerreform" v. 24.6.1953. Der bisherigen 80%-Grenze wurde eine nachteilige Auswirkung auf den Wiederaufbau der Städte wegen der sich dort ergebenden Notwendigkeit des Einbaus von Geschäftsräumen nachgesagt (vgl. 264. Bundestagssitzung v. 5.5.1953 S.12912 A-C). Für nach dem 31.12.1952 fertiggestellte Gebäude wurde auch die Möglichkeit der Nachholung nicht voll ausgenutzter Überabschreibungen eingeführt.

5) Die an sich dem Bauherrn zustehende Sonderabschreibung wurde durch die "Kleine Steuerreform" auf die Ersterwerber von Kleinsiedlungen, Kaufeigenheimen, Eigentumswohnungen und Dauerwohnrechten ausgedehnt und durch das Steuerneuordnungsgesetz 1954 noch erweitert.

6) Nach dem Steueränderungsgesetz 1958 wurden nach dem 31.12.1958 errichtete Ein- und Zweifamilienhäuser nur noch bis zu einem Herstellungsaufwand von 120 000 DM begünstigt. Das Steueränderungsgesetz 1960 setzte an die Stelle der bisherigen Abschreibung von 2 mal 10% und 10 mal 3%, zusammen also 50% in den ersten zwölf Jahren nunmehr 2 mal 7,5% und 8 mal 4%, insgesamt also 47%, um dem Mißbrauch entgegen zu wirken, daß die Gebäude nach Ablauf der ersten zwei Jahre wieder veräußert und dadurch die zwanzigprozentigen Abschreibungen zum Steuergeschenk wurden; vgl. Bundestags-Drs. Nr.1811 (3.Wahlperiode) S.10.

III. Die weitere Begünstigung der betriebsinternen Kapitalbildung

1. Anwendung des Körperschaftsteuersatzes auf Gewinne aus Gewerbebetrieb (§ 32b EStG)

a) Entstehung, Wesen und Problematik der Vorschrift

Während das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes vom 27.6.1951 unter stärkster Absage gegen eine weitere steuerliche Förderung der innerbetrieblichen Kapitalbildung auf der einen Seite die massivsten Begünstigungen generell abschaffte, entstand auf der anderen Seite gleichzeitig eine neue Vergünstigungsvorschrift in Form des § 32b EStG, der Einzelunternehmern und Gesellschaftern von Personengesellschaften die Möglichkeit gab, sich auf Antrag hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie Kapitalgesellschaften und im übrigen wie Anteilseigner solcher besteuern zu lassen. Die mit Wirkung vom 1.1.1951 eingeführte Vorschrift wurde bereits im Mai 1952 rückwirkend geändert und durch die "Kleine Steuerreform"¹⁾ grundsätzlich ab 1.1.1953 schon wieder aufgehoben.

Die Einführung des § 32b EStG stand in unmittelbarem Zusammenhang mit der Aufhebung des § 32a EStG, der neben einer Begünstigung der Selbstfinanzierung - wie bereits dargelegt - eine Angleichung der Steuerbelastung der Einzelunternehmen und Personengesellschaften an die der Kapitalgesellschaften erstrebte, um Umwandlungstendenzen entgegenzuwirken. Da die Einkommensteuerbelastung der Einzelunternehmer und der Inhaber von Personengesellschaften mit hohen Einkommen auch nach Einführung des vorgesehenen Einkommensteuer-Plafonds von 80% und

1) Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung vom 24.6.1953, BGBl I S.413.

trotz Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes (für nicht ausgeschüttete Gewinne) auf 60% noch immer größer war als die Belastung der Körperschaften, so daß man infolge der Aufhebung des § 32a EStG weiterhin mit einer Anzahl von Personengesellschaften rechnete, "bei denen die Einkommensteuer der Gesellschafter in einem Mißverhältnis zu der Besteuerung einer entsprechenden Körperschaft steht"¹⁾, wollte sich die Bundesregierung durch eine Ermächtigungsvorschrift ursprünglich die Möglichkeit vorbehalten, Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften auf unwiderruflichen Antrag sämtlicher Gesellschafter steuerlich wie Kapitalgesellschaften und die Gesellschafter wie Anteilseigner einer solchen zu behandeln, "wenn sich aus den Erfahrungen nach dem Inkrafttreten des Gesetzes ergeben sollte, daß der Wegfall des § 32a trotz der sonstigen neuen Vergünstigungen des Entwurfs (Plafond, Erweiterung des steuerbegünstigten Sparens ...) zu volkswirtschaftlich und steuerpolitisch unerwünschten Auswirkungen führt"²⁾ (sc. Wechsel der Gesellschaftsform).

Der Grundgedanke des (wegen der Ablehnung einer entsprechenden Ermächtigung) in den § 32b EStG eingegangenen Regierungsvorschlags war dem französischen Steuersystem entnommen³⁾, genauer, dem französischen Körperschaftsteuerrecht, das den Personengesellschaften ebenfalls die Möglichkeit gibt, wie Körperschaften besteuert zu werden⁴⁾, und zwar mit dem erklärten Ziel

-
- 1) Memorandum der Bundesregierung zur Begründung der Entwürfe von Steueränderungsgesetzen ... Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode) S.26 (Ziff.14 d).
 - 2) Begründung zum Entwurf des ESt- und KStAG 1951, Bundestags-Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode) S.21 f (Zu § 5 des Entwurfs).
 - 3) So Bundesfinanzminister Schäffer auf der 123.Bundestagssitzung vom 7.3.1951 S.4693 C/D.
 - 4) Vgl. Code Général des Impôts: Impôt sur le revenu des personnes physiques Art.62; Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales Art.239, Art.206-3.

einer Förderung der betrieblichen Kapitalbildung¹⁾. Allerdings zeigt die steuerliche Behandlung der Personengesellschaften in Frankreich und Deutschland keine völlige Kongruenz, zumal da bei der Kommanditgesellschaft und der stillen Gesellschaft der auf den Kommanditisten bzw. den stillen Gesellschafter entfallende Gewinn selbst dann dem impôt sur les bénéfices des sociétés unterliegt, wenn eine Option für diese nicht erfolgt ist²⁾.

Die Konstruktion des § 32b entsprach im übrigen dem vom Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen vorgelegten dritten Betriebsteuervorschlag³⁾, ohne daß man jedoch von einer Betriebsteuer hätte sprechen können, die auch die Körperschaftsteuer ablösen mußte. Seine betriebsteuerähnlichen Züge bestanden vor allem in der Abzugsfähigkeit einer Unternehmervergütung und in der Doppelbesteuerung der ("schädlichen") Entnahmen durch ihre Erfassung im gewerblichen Gewinn und innerhalb der übrigen Einkünfte, die - konsequenterweise - bei Beendigung der Besteuerung nach § 32b durch eine Nachversteuerung grundsätzlich auch auf die nicht entnommenen Gewinne ausgedehnt wurde. Die Trennung zwischen privater Einkommens- und betrieblicher Sphäre führte bei § 32b - wenn auch nicht in allen Einzelheiten, so doch prinzipiell - zu einer Angleichung an die Körperschaftsbesteuerung. Dennoch war § 32b "nicht viel mehr als

-
- 1) Vgl. Richard Dornemann, Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in Frankreich, in: Internationaler Steuerbelastungsvergleich Bd. III, Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie Heft 16, Frankfurt/M 1954 S.83. Vgl. auch Willi Albers, Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957 S.51; R.L. Catrice, Die offene Handelsgesellschaft, in: Internationale Wirtschaftsbriefe Fach 5 Gruppe 3 S.45 ff, Gesellschaftsrecht in Frankreich Teil III.
 - 2) Vgl. Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, Code Général des Impôts Art.206-4; Richard Dornemann, l.c. S.83 f.
 - 3) Vgl. Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer. Vorgelegt vom Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, Abschn.VI, in: Steuer und Wirtschaft 1949 Teil I Sp.1013 ff.

eine Tarifvorschrift"¹⁾, welche auf die Gewinnermittlung ohne Einfluß blieb. Offenbar wurde aber § 32b bei seiner Einführung auch von der Regierungsseite als "eine Vorarbeit für die künftige Betriebsteuer"²⁾ betrachtet. Um so interessanter ist es, in der Begründung zu seiner Aufhebung zwei Jahre später zu lesen, daß seine Einführung im Jahre 1951 "auch notwendig (war), um nach Streichung des § 32a EStG 1950 erneute Anträge auf Einführung einer Betriebsteuer, die zu noch größeren Komplizierungen des Steuerrechts führen müßten, zu verhindern"³⁾.

In seiner Wirkung war § 32b jedoch nichts anderes als eine steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns, was seinem betriebsteuerähnlichen Charakter durchaus entsprach, kann man doch die "Begünstigung der Kapitalbildung" als einen "systematischen Grundgedanken der Betriebsteuer"⁴⁾ bezeichnen. In den Genuß dieser Begünstigung, die insbesondere durch die Änderung der Nachversteuerung ganz erheblich zu Buche schlagen konnte⁵⁾, kamen allerdings nur Steuerpflichtige mit einem gewerblichen Einkommen von über 100 000 DM. Das war aber nur ein überaus kleiner Teil der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb,

-
- 1) Siara, Anwendung des Körperschaftsteuertarifs auf gewerbliche Einkünfte, Der Betrieb 1951 S.512.
 - 2) So Schäffer nach dem mündlichen Bericht des Vermittlungsausschusses über den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951), 155. Bundestags-sitzung v. 21.6.1951 S.6159 B.
 - 3) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung", Bundestags-Drs. Nr.4092 (1.Wahlperiode) S.44.
 - 4) Günter Schmolders, Bemessungsgrundlagen der Betriebsbesteuerung, in: Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer ... , Steuer und Wirtschaft 1949 Teil I Sp.989. (Vgl. auch G. Schmolders: Umbau des Steuersystems?, Köln 1953 S.49.)
 - 5) Vgl. z.B. die Berechnungsbeispiele von Siara, Anwendung des Körperschaftsteuertarifs ... , Der Betrieb 1951 S.512, bei denen allerdings die Änderung des Nachversteuerungssatzes noch nicht berücksichtigt ist.

so daß im Bundesrat sehr zu recht die Frage aufgeworfen (und von der Mehrheit verneint) wurde, "ob es richtig ist, eine Sondervorschrift zu treffen, die für Steuerpflichtige mit Einkommen von über 200 000 bzw. 300 000 DM eine neue Steuervergünstigung schaffen würde, während für die kleinen und mittleren Einkommenbezieher durch das ... (gleiche) Gesetz ein wesentlicher Teil der bisherigen Steuervergünstigungen in Fortfall kommen soll". "Der Vorwurf, daß Bund und Länder für einige tausend Steuerpflichtige ein Geschenk von 70 bis 80 Millionen DM übrig haben, würde sich trotz der steuersystematischen Bedeutung dieser Bestimmung sehr schwer widerlegen lassen."¹⁾

Im übrigen war § 32b wohl eine der kompliziertesten Vorschriften, die - obschon stark umstritten²⁾ - in das Einkommensteuerrecht Aufnahme fanden. Ein sechseitiger Vordruck diente dazu, den Steuerpflichtigen mit dieser unübersichtlichen Bestimmung vertraut zu machen. Und schließlich spricht es für sich, daß man in der Praxis bei größeren Objekten Gegenreferenten zu den eigenen Steuerberatern ansetzte, um einigermaßen sicher zu gehen, daß keine falschen Berechnungen erfolgten³⁾. Die erheblichen Schwierigkeiten, zu denen § 32b EStG in der Praxis führte, waren dann auch neben der erstrebten Verwaltungsvereinfachung und der durch die weitere Senkung des Einkommensteuertarifs erfolgten stärkeren Angleichung der Steuerbelastung von Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften der Hauptgrund für seine baldige Aufhebung.

-
- 1) Mündlicher Bericht des Vermittlungsausschusses ... 155.Bundestagssitzung v. 21.6.1951 S.6159 B.
 - 2) Er war vor allem auf eine starke Ablehnung durch den Bundesrat und auch durch den von ihm angerufenen Vermittlungsausschuß gestoßen.
 - 3) Vgl. Vogt, Das Wahlrecht der zwei Tarife: Rechtsunsicherheit!, Finanz-Rundschau 1951 S.257.

b) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme und Anwendungsbereich des § 32b EStG

Die Vergünstigung des § 32b EStG konnte - bei Erfüllung der Voraussetzungen - von sämtlichen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die über Einkünfte aus Gewerbebetrieb verfügten. Da sich die Vorschrift nur auf diese, dagegen nicht auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erstreckte, war § 32b enger als § 32a EStG. Allgemeine Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung war, daß der Gewinn aus Gewerbebetrieb, bei Vorliegen mehrerer Gewerbebetriebe: die gesamten gewerblichen Gewinne, auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermittelt wurden. Die Steuerbegünstigung erstreckte sich auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften, deren Gesellschafter § 32b unabhängig von einander in Anspruch nehmen konnten. War ein Gewerbetreibender Inhaber oder Mitinhaber mehrerer Unternehmen, dann mußte die Vorschrift auf die gesamten Gewinne aus den einzelnen Betrieben Anwendung finden. Entsprechendes galt, wenn der Steuerpflichtige und eine mit ihm zusammen zu veranlagende Person Inhaber oder Mitinhaber mehrerer Betriebe waren.

c) Dreijährige Bindung
an die Besteuerung nach § 32b EStG

Steuerpflichtige, die von der Besteuerung nach § 32b Gebrauch machen wollten, mußten einen schriftlichen und unwiderruflichen Antrag stellen. An diesen sollte der Steuerpflichtige für einen Zeitraum von jeweils drei Jahren gebunden sein. Die "Optionsperiode" war also grundsätzlich auf drei Jahre festgesetzt, mit der Folge, daß auch die oben näher bezeichneten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vorschrift in sämtlichen drei Veranlagungszeiträumen erfüllt sein mußten; andernfalls entfiel die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Begünstigung für den gesamten

Zeitraum. Diese - in erster Linie aus verwaltungstechnischen Gründen - auf drei Jahre bemessene "Optionsperiode" bildete einen wesentlichen Angriffspunkt der Kritik an § 32b, und zwar nicht nur, weil der Wegfall einer der Voraussetzungen in einem der beiden folgenden Veranlagungszeiträume für den Steuerpflichtigen, der ja dann für sämtliche drei Jahre nach der Einkommensteuer zu veranlagten war, zu erheblichen Steuernachforderungen und damit u.U. zu Härten führen konnte, sondern auch wegen der Unsicherheit hinsichtlich der wirtschaftlichen Entwicklung und damit der Ertragsgestaltung während des Optionszeitraums, die ja für den Vor- oder Nachteil einer dreijährigen Besteuerung nach dem Körperschaftsteuersatz ausschlaggebend sein mußte.

Nun kam allerdings die dreijährige Bindung infolge der baldigen Aufhebung des § 32b nur einmal, und zwar dann zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige schon für das Jahr 1951 von der Begünstigung Gebrauch machte. Aber auch in diesem Fall verschob sich die Antragsfrist durch die späte Bekanntmachung der Verwaltungsanordnung zu § 32b noch bis zum 3.11.1952¹⁾ und bei einer Verlängerung der Einkommensteuererklärungsfrist durch das Finanzamt im Einzelfall auch bis zum Ablauf dieser Frist, so daß der Steuerpflichtige also zumindest zwei Veranlagungszeiträume völlig und den dritten doch im großen und ganzen überblicken konnte und sich eine Vorstellung über den Vorteil der Anwendung der Vorschrift zu machen vermochte. Bei erstmaliger Inanspruchnahme für den Veranlagungszeitraum 1952 beschränkte sich die Anwendungsmöglichkeit der Vorschrift schließlich überhaupt nur auf diesen.

1) Vgl. Verwaltungsanordnung zu § 32b des Einkommensteuergesetzes vom 23.8.1952 (Bundesanzeiger Nr.170/1952, BStBl 1952 I S.771) Abschn.1 Ziff.1.

d) Die Einkommensbesteuerung bei Anwendung
der Vorschrift

aa) Die Besteuerung der gewerblichen Gewinne

Bei Anwendung des § 32b EStG unterlagen die Gewinne aus Gewerbebetrieb dem Körperschaftsteuersatz von 60%. Von dem der Veranlagung zu Grunde zu legenden gewerblichen Gewinn war eine angemessene Vergütung für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Unternehmen abzuziehen¹⁾. Auch hinsichtlich der Unternehmervergütung knüpfte § 32b EStG unmittelbar an die Körperschaftsbesteuerung, und zwar an die Behandlung des Geschäftsführergehaltes des Gesellschafter-Geschäftsführers bei der Kapitalgesellschaft an, ohne diese gänzlich zu übernehmen. Zunächst einmal war die Tätigkeitsvergütung grundsätzlich nur in der Höhe abzugsfähig, in der sie bis zum Ende des Veranlagungszeitraums entnommen war, für den sie gewährt wurde²⁾. Außerdem blieb die Unternehmervergütung trotz ihrer Abzugsfähigkeit vom gewerblichen Gewinn vor Anwendung des Körperschaftsteuersatzes Teil der gewerblichen Einkünfte. Die Abzugsfähigkeit bedeutete nicht eine Behandlung dieser Vergütung als Betriebsausgaben in Form eines Arbeitslohnes und damit als Posten der Erfolgsrechnung, den Gehältern der Gesellschafter-Geschäftsführer bei den Kapitalgesellschaften entsprechend, die dann auch als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern

- 1) Vgl. § 32b Abs.2 EStG i.d.F. des § 1 Ziff.3 des Gesetzes zur Ergänzung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 20.5.1952 (BGBl I S.302); VA zu § 32b EStG Abschn.3 Abs.1 und 2. Wie hieraus bereits hervorgeht, konnte diese Vergütung ausschließlich für den im Betrieb tätigen Unternehmer (Mitunternehmer) und nur für die Zeit seiner Tätigkeit in Abzug gebracht werden.
- 2) Vgl. VA zu § 32b EStG Abschn.3 Abs.3. Rückstellungen mit gewinnmindernder Wirkung für nicht entnommene Vergütungen oder als Zukunftssicherung ("Ruhegehaltszulage") wie bei den Geschäftsführern der Kapitalgesellschaften waren nicht zulässig. Das gleiche galt für Gutschriften der Unternehmervergütung. Vgl. Blümich-Falk, l.c. S.1064; Edgar Höfer, Die Besteuerung gewerblicher Gewinne nach dem Körperschaftsteuersatz (§ 32b EStG 1951), Steuerrecht in Kurzform Gr.249 S.5.

sind. Da die Unternehmervergütung keine Betriebsausgabe war, unterlag diese auch in vollem Umfang der Gewerbesteuer. Diese Regelung unterstreicht nur den Charakter des § 32b EStG als Tarifvorschrift im Gegensatz zu den Einkommensermittlungsvorschriften. Der Sinn der Abzugsfähigkeit der Unternehmervergütung war offenbar der, den Körperschaftsteuersatz nur auf den Teil der gewerblichen Gewinne anzuwenden, der im Unternehmen verblieb, dagegen sämtliche aus dem Unternehmen entnommene Beträge (einschließlich der Vergütung) dem allgemeinen Einkommensteuertarif zu unterwerfen¹⁾. Die "angemessene Unternehmervergütung" war unter Berücksichtigung der in gleichartigen Unternehmen für fremde Arbeitskräfte mit vergleichbarer Tätigkeit bezahlten üblichen Vergütung oder im Unternehmen des Steuerpflichtigen für leitende Angestellte gezahlten Vergütung zu ermitteln. War der Steuerpflichtige Unternehmer oder Mitunternehmer mehrerer Betriebe, so war bei der Ermittlung der angemessenen Vergütung zu prüfen, inwieweit die Tätigkeit des Steuerpflichtigen im einzelnen Betrieb seine Arbeitskraft beanspruchte²⁾. Als Richtschnur bei der Festsetzung dieser Unternehmervergütung konnten die Grundsätze, die sich bei Körperschaften hinsichtlich der Vergütungen an Gesellschafter-Geschäftsführer entwickelt haben, dienen³⁾. Im übrigen hatte der Steuerpflichtige die Angemessenheit der von ihm geltend gemachten Tätigkeitsvergütung dem Finanzamt zu begründen. Zwar unterlagen diese Vergütungen der Besteuerung nach der Einkommensteuertabelle, so daß an sich "eine allzu kleinliche Bemessung nicht am Platze"⁴⁾ erscheinen konnte, doch kamen diese Beträge durch ihre Abzugsfähigkeit vom Gewinn in den Genuß einer nur einmaligen Besteuerung, während die übrigen

1) Vgl. Zweifelsfragen zu § 32b EStG, Der Betrieb 1951 S.907.

2) § 50b EStDV 1951.

3) Vgl. Blümich-Falk, l.c. S.1064.

4) Ib.

über bestimmte "unschädliche" Entnahmen hinausgehenden Entnahmebeträge einer Doppelbesteuerung unterlagen, da sie den nach dem Körperschaftsteuersatz zu versteuern- den Gewinn nicht mindern durften.

Der Behandlung der Personenunternehmen nach den Grund- sätzen der Körperschaftsbesteuerung entsprach die Auf- teilung der zum Abzug zugelassenen Sonderausgaben auf die beiden Besteuerungsmassen. Von den gewerblichen Ge- winnen waren zunächst die Verluste aus Gewerbebetrieb aus Vorjahren, also auch aus den vor der Antragstellung liegenden Veranlagungszeiträumen, abzusetzen¹⁾. Hinzu kamen die Spenden für steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 10b EStG 1951 sowie die Kirchensteuer in Höhe des Betrages, der dem Verhältnis der gewerblichen Gewinne zur Summe der gewerblichen Gewinne und der nach dem Einkommensteuertarif zu versteuernden Einkünfte²⁾ ent- sprach. Des weiteren konnte hier ein Drittel bzw. ein Viertel der Vierteljahresbeträge auf die Vermögens- abgabe³⁾, soweit sie auf das gewerbliche Betriebsvermö- gen entfielen, abgesetzt werden⁴⁾. Die auf das Betriebs- vermögen entfallende Vermögensteuer wurde - im Einklang mit der Körperschaftsteuer - von der Abzugsfähigkeit als Sonderausgaben ausgeschlossen, um eine Gleichstel- lung mit den Kapitalgesellschaften herbeizuführen, bei denen die Vermögensteuer ebenfalls nicht absetzbar ist, d.h. der Besteuerung unterliegt. Die erstrebte Anglei- chung machte es jedoch zur Vermeidung einer Schlechter- stellung der nach § 32b Besteuerten erforderlich, die betriebliche Vermögensteuer - wie noch darzulegen -

1) Vgl. § 32b Abs.6 Ziff.1 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 20.5.1952.

2) Diese jedoch ohne die besonders zu versteuernden Entnahmen, vgl. § 50d Abs.2 EStDV 1951 i.d.F. der VO v. 23.8.1952 (BGBl I S.598); Abschn.5 Abs.1 der VA zu § 32b EStG.

3) Vgl. hierzu Abschn.2 Abs.2 der Richtlinien zur Be- handlung der Lastenausgleichsabgaben bei der ESt u. KSt, Anhang 1 zu den EStER 1952 und den EStR 1953.

4) Vgl. ib. Abschn.2 Abs.11.

wenigstens als "unschädliche" Entnahme zu behandeln und so von einer Doppelbesteuerung zu befreien. Zweifelsohne bewirkt diese Bestimmung, die zu einer Belastung der Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen mit 60% führte, eine Einengung des Anwendungsbereiches der Vorschrift. Die übrigen Sonderausgaben waren nur von den dem Einkommensteuertarif unterworfenen Einkünften in Abzug zu bringen.

Ein Verlustausgleich zwischen den Gewinnen aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus anderen Einkunftsarten war nicht zugelassen¹⁾. Im Hinblick auf den tragenden Gedanken des § 32b EStG, Einzelunternehmern und Gesellschaftern an Personengesellschaften die Möglichkeit zu geben, sich hinsichtlich der Besteuerung ihres gewerblichen Gewinns wie Kapitalgesellschaften und im übrigen wie Gesellschafter an Kapitalgesellschaften behandeln zu lassen, erscheint dies durchaus folgerichtig. Auch für eine mit einem Verlust abschließende Kapitalgesellschaft gibt es keinen steuerlichen Verlustausgleich mit den positiven Einkünften ihrer Gesellschafter. Damit tauchen Bedenken prinzipieller Natur gegen einen derartigen Versuch auf, die an sich völlig von einander getrennt erfolgende Besteuerung der Kapitalgesellschaften und deren Gesellschafter einschränkungslos auf die Personenunternehmen zu übertragen. Die Projektion des Verhältnisses Kapitalgesellschaft und Gesellschafter auf die Personenunternehmung scheint hier zu weit zu gehen. Schon die rechtliche Seite dieses Verhältnisses läßt eine solche Übertragung nicht zu. Im Regelfalle sind die Auswirkungen von Verlusten von Kapitalgesellschaften auf deren Gesellschafter anders als die von Personenunternehmen auf den Inhaber oder die Mitinhaber. Auf Grund der rechtlichen Konstruktion der Kapitalgesellschaft, welche diese zu einer völlig selbständigen

1) Vgl. § 32b Abs.5 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 20.5.1952.

juristischen Person macht und die zu ihrer selbständigen Besteuerung führte, sind ihr ganz andere Kapitalbeschaffungs- und vor allem Sanierungsmöglichkeiten und damit eine größere wirtschaftliche Stabilität gegeben. Diese Erwägungen bzw. Bedenken grundsätzlicher Art müssen besonders dann ins Gewicht fallen, wenn man den Steuerpflichtigen an ein solches einmal gewähltes "splitting" der Besteuerung seines Einkommens für mehrere Veranlagungszeiträume bindet. In der praktischen Anwendung des § 32b EStG dürfte dies jedoch kaum von erheblicher Bedeutung gewesen sein, da - wie oben dargelegt - Steuerpflichtige, die schon für den Veranlagungszeitraum 1951 von der Begünstigung Gebrauch machen wollten, zumindest zwei Drittel des Optionszeitraums ganz überblicken konnten und für Steuerpflichtige, welche die Vorschrift nur 1952 anwendeten, das wirtschaftliche Ergebnis dieses Jahres bereits vorlag.

bb) Die nach dem Einkommensteuertarif versteuerten
"Einkünfte"

Dem Einkommensteuertarif unterlagen zunächst einmal die Einkünfte aus den anderen Einkunftsarten. Hinzu kamen die Unternehmervergütung sowie die über die "unschädlichen" Entnahmen hinausgehenden Entnahmebeträge, soweit diese etwaige Einlagen in den Veranlagungszeiträumen, für die § 32b in Anspruch genommen wurde, überstiegen. Da bei § 10a und § 32a EStG eine Verrechnung der Entnahmen nur mit Einlagen des jeweiligen Veranlagungszeitraums möglich war, stellte diese Ausdehnung der Verrechnungsmöglichkeit auf den gesamten Optionszeitraum eine beträchtliche Erweiterung dar. Auch Entnahmen in Verlustjahren waren nach dem Einkommensteuertarif zu versteuern.

Zu den nur mit dem Körperschaftsteuersatz versteuerten, für die Besteuerung nach dem Einkommensteuertarif aber "unschädlichen" Entnahmen aus den gewerblichen Gewinnen zählten einmal die entnommenen Beträge zur

Zahlung der nach dem Körperschaftsteuersatz zu entrichtenden Einkommensteuer¹⁾ sowie der Abgabe "Notopfer Berlin", soweit diese auf die dem Körperschaftsteuersatz unterworfenen Einkünfte entfiel. Des weiteren die auf das gewerbliche Betriebsvermögen entfallende Vermögensabgabe und Vermögensteuer sowie die Kirchensteuer, soweit sie durch die auf die gewerblichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer bestimmt wurde. "Unschädliche" Entnahmen waren außer diesen in bestimmtem Umfang die Spenden i.S. des § 10b EStG²⁾.

Die dem Einkommensteuertarif unterworfenen Beträge waren somit ein Konglomerat aus den nichtgewerblichen Einkünften, der Unternehmervergütung und den "schädlichen" Entnahmen, die einer Doppelbesteuerung unterlagen. Es ist deshalb im Hinblick auf die Terminologie des Einkommensteuergesetzes nicht möglich, diese Beträge als Einkünfte zu bezeichnen, wie dies im Gesetz geschah³⁾.

Was nun die Sonderausgaben anbetrifft, so waren von den nach dem Einkommensteuertarif zu versteuernden Beträgen sämtliche Sonderausgaben mit Ausnahme derjenigen abzuziehen, die schon bei den gewerblichen Einkünften Berücksichtigung fanden oder deren Abzugsfähigkeit durch § 32b EStG eingeschränkt oder nicht zugelassen wurde. Nicht als Sonderausgaben absetzbar, und zwar auch nicht von den dem Einkommensteuertarif unterliegenden "Einkünften", waren - wie bereits dargelegt - die

1) Beträge, die zu Nachzahlungen von nicht abzugsfähigen Steuern für Veranlagungszeiträume, für die § 32b nicht angewendet worden ist, entnommen worden sind, wurden auf Antrag nicht zu den "schädlichen" Entnahmen gerechnet und galten dann bei der Nachversteuerung als nicht entnommen (vgl. § 50c Abs.5 EStDV 1951 i.d.F. der VO v. 23.8.1952).

2) Vgl. § 32b Abs.4 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 20.5.1952.

3) Vgl. § 32b Abs.5 Satz 2 und Abs.6 Einleitung und Ziff.3.

Vermögensteuer auf das Betriebsvermögen¹⁾. Bei der Berechnung des auf höchstens 15% des Gesamtbetrages des Einkommens begrenzten, über die jeweiligen Festbeträge hinaus abzugsfähigen Teils der als Sonderausgaben nur in beschränktem Umfang absetzbaren Aufwendungen für steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 10 Abs.1 Ziff.2 EStG 1951 bis 1953, galt bei Inanspruchnahme des § 32b als Gesamtbetrag der Einkünfte die Summe der nach dem Einkommensteuertarif versteuerten nichtgewerblichen Einkünfte zuzüglich der entnommenen Unternehmervergütung, während die ebenfalls nach der Einkommensteuertabelle versteuerten Entnahmen hier außer Betracht blieben²⁾. Überstiegen die abzugsfähigen Sonderausgaben die nach dem Einkommensteuertarif zu versteuernden Beträge, so fanden diese (von den vortragsfähigen Verlusten aus selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft abgesehen) keine Berücksichtigung. Ein Verlustausgleich war nur innerhalb der nichtgewerblichen Einkünfte möglich, nicht dagegen - wie bereits betont - mit den gewerblichen Einkünften. Der Ausgleich von Verlusten bei nichtgewerblichen Einkünften konnte auch mit den der Einkommensteuertabelle unterworfenen Entnahmen erfolgen, die hier wie positive "Einkünfte" behandelt wurden.

e) Nachversteuerung der nicht entnommenen Gewinne

Eine Nachversteuerung der während des Optionszeitraums nicht entnommenen Gewinne war einmal dann vorgesehen, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf der drei Jahre von einer weiteren Inanspruchnahme des § 32b Abstand nahm³⁾. Die Nachversteuerung sollte in diesen

-
- 1) Vgl. § 32b Abs.6 Ziff.2 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 20.5.1952.
 - 2) Vgl. § 32b Abs.6 Ziff.4 EStG i.d.F. des Gesetzes v. 20.5.1952, § 50d Abs.2 EStDV 1951 i.d.F. der VO v. 23.8.1952 sowie Abschn.5 Abs.3 der VA zu § 32b EStG.
 - 3) Vgl. § 32b Abs.7 Ziff.1 EStG i.d.F. des Ges. v. 20.5.1952.

Fällen - mit den Sätzen des § 34 EStG (10 bis 40%) - für den Veranlagungszeitraum erfolgen, für den § 32b erstmals keine Anwendung mehr fand¹⁾. Diese Vorschrift wurde allerdings durch die vorzeitige Aufhebung der Vergünstigung ab 1.1.1953 durch die "Kleine Steuerreform" überholt, die als Übergang die nochmalige Anwendung des § 32b im Jahre 1953 nur noch für diejenigen Steuerpflichtigen zuließ, die von der Bestimmung bereits 1951 Gebrauch gemacht hatten. War die Steuervergünstigung erstmals im Jahre 1952 in Anspruch genommen worden, dann beschränkte sich ihre Anwendbarkeit auf diesen Veranlagungszeitraum²⁾. Außerdem wurde für beide Fälle angeordnet, daß der am Schluß des Veranlagungszeitraums, für den § 32b letztmals in Anspruch genommen wurde, noch vorhandene Gesamtbetrag des während der Anwendung der Vorschrift nicht entnommenen Gewinns für den Veranlagungszeitraum 1954, und zwar grundsätzlich mit den Sätzen des § 34 EStG, höchstens jedoch mit 10% nachzuversteuern ist³⁾.

Was nun den nachzuversteuernden Betrag (nicht entnommener Gewinn) anbetrifft, so ermittelte sich dieser aus den gewerblichen Gewinnen abzüglich der entnommenen Unternehmervergütung, der "unschädlichen" Entnahmen⁴⁾ und der "schädlichen" Entnahmen nach Verrechnung

-
- 1) Vgl. § 32b Abs.7 Satz 2 EStG i.d.F. des Ges. v. 20.5.1952.
 - 2) Vgl. Art.3 Abs.8 u.9 des Ges. v. 24.6.1953 bzw. § 52 Abs.10 u.11 EStG 1953.
 - 3) Vgl. Art.3 Abs.10 des Ges. v. 24.6.1953 (§ 52 Abs.12 EStG 1953). Wegen der vorzeitigen Nachversteuerung bei unentgeltlicher Übertragung des Betriebs sowie bei Ableben des Steuerpflichtigen vgl. § 32b Abs.7 EStG mit § 50f EStDV 1951 i.d.F. der VO v. 23.8.1952 sowie Art.3 Abs.10 des Ges. v. 24.6.1953.
 - 4) Hatte der Steuerpflichtige von der Möglichkeit des § 50c Abs.5 EStDV Gebrauch gemacht (vgl. S.157 Fußnote 1), dann wurden diese Entnahmebeträge der Nachversteuerung unterworfen. Vgl. § 50c Abs.5 EStDV 1951 i.d.F. v. 23.8.1952; Abschn.6 Abs.2 Satz 2 der VA zu § 32b EStG.

mit den Einlagen¹⁾. Zur Nachversteuerung kam also nur der während der Anwendungszeit des § 32b EStG tatsächlich nicht entnommene Gewinn. Außerdem konnte der Steuerpflichtige von dem nicht entnommenen Gewinn die am Schluß des Veranlagungszeitraums, für den letztmals § 32b EStG in Anspruch genommen worden ist, noch nicht entrichteten Steuern auf den gewerblichen Gewinn²⁾ und das Betriebsvermögen³⁾ absetzen⁴⁾. Diese Vergünstigung galt auch dann, wenn von § 32b nur im Veranlagungszeitraum 1952 Gebrauch gemacht wurde und wenn die Nachversteuerung wegen des Todes des Steuerpflichtigen oder einer unentgeltlichen Betriebsübertragung im Veranlagungszeitraum 1953 eintrat⁵⁾.

2. Die Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr auf dem Gebiet der Steuern vom Gewinn und Ertrag

a) Zur Einführung der Exportförderungs- maßnahmen und ihre Vorgeschichte

Weitere die betriebsinterne Kapitalbildung begünstigende Vorschriften brachte das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.1951⁶⁾. Die Vorarbeiten für eine steuerliche Exportförderung wurden im Bundeswirtschaftsministerium schon im Jahre 1949 aufgenommen. In Erwägung gezogen wurde eine einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Begünstigung des Ausfuhrgewinns, zusätzliche Bewertungsfreiheiten für Ausfuhrunternehmen und eine Erhöhung der Ausfuhrvergütung⁷⁾. Ähnliche Vorschläge einer gewinn- und ertrag-

1) Vgl. VA zu § 32b EStG Abschn.6 Abs.2.

2) Nach dem KSt-Satz berechnete ESt sowie anteilig die Abgabe "Notopfer Berlin" und die Kirchensteuer.

3) Vermögensteuer und Vermögensabgabe.

4) Vgl. § 58c Abs.2 EStDV 1953.

5) Vgl. Blümich-Falk, l.c. S.1072.

6) BGBl 1951 I S.405.

7) Vgl. Arno Schulze-Brachmann, Die steuerliche Exportförderung, 3.Aufl. Köln-Braunsfeld 1955 S.18.

steuerlichen Exportförderung wurden auch von der Wirtschaft unterbreitet¹⁾. Im Juni 1950 legte dann der Unterausschuß "Exportförderung" des Bundesrates einen ersten Entwurf eines "Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr" vor, der ebenfalls Sonderabschreibungen sowie eine steuerliche Begünstigung der Ausfuhrgewinne vorsah, die durch eine Erhöhung der umsatzsteuerlichen Ausfuhrvergütung und Befreiungen von der Wechselsteuer ergänzt wurden²⁾.

Die steuerlichen Exportförderungspläne stießen jedoch zunächst auf den Widerstand des Bundesfinanzministers, der diese angesichts der damaligen Entwicklung des Exportvolumens für nicht mehr erforderlich hielt und daher dem damit verbundenen Steuerausfall nicht zustimmen zu können glaubte³⁾. Die Pläne wurden dann im Zusammenhang mit der deutschen Zahlungsbilanzkrise im Verlaufe des Korea-Konflikts wieder aufgegriffen, nachdem auch die OEEC der Bundesregierung zur Beseitigung dieser Krise steuerliche Maßnahmen zur Exportförderung nahegelegt hatte.

In ihrem Memorandum an die OEEC, welche die Bundesregierung aufgefordert hatte "to submit a detailed programme indicating the measures it had taken and intends to take in order to overcome the present critical position of the balance of Payments"⁴⁾,

-
- 1) Vgl. Geschäftsbericht des Bundesverbandes der Deutschen Industrie 19. Oktober 1949 - 31. März 1950 S. 19.
 - 2) Vgl. Exportförderung durch Steuervergünstigung, in: "Die Berliner Wirtschaft", Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Berlin E.V., 1951 Nr. 14 S. 381; Arno Schulze-Brachmann, l.c. S. 18 f.
 - 3) Vgl. Exportförderung durch Steuervergünstigung, in: "Die Berliner Wirtschaft" 1951 Nr. 14 S. 381; Nicht ohne steuerliche Exportförderung, Der Volkswirt 1950 Nr. 33 S. 5; Geschäftsbericht des BDI 1. April 1950 - 31. Mai 1951 S. 36.
 - 4) OEEC document C (50) 341 vom 27. 11. 1950 S. 1.

wurde es mit als ein Bestandteil der auf die Beseitigung der außenwirtschaftlichen Spannungen gerichteten Politik bezeichnet to "take all appropriate measures to increase the capacity and willingness to export of German industry"¹⁾. An konkreten steuerpolitischen Maßnahmen zur Erreichung dieses Zieles wurde in Anlehnung an den Entwurf des Bundesrates die dann auch im Exportförderungsgesetz erfolgte Erhöhung und Differenzierung der Umsatzsteuerrückvergütungen für verschiedene Warengruppen zu ihrer besseren Anpassung an die tatsächliche Umsatzsteuerbelastung, die weitere Aufrechterhaltung von Sonderabschreibungen zugunsten der Exportindustrie sowie "in the case of taxation of profits, certain additional privileges ... corresponding to the increase in the turnover of exports"²⁾ genannt.

Anstelle der Sonderabschreibungen trat im Exportförderungsgesetz unter Berücksichtigung dessen, daß eine Abschreibungsfreiheit dem Handel keine ausreichenden Möglichkeiten zur Mittelansammlung für den Aufbau der Auslandsniederlassungen geboten hätte, die Bildung einer steuerfreien Rücklage, neben der ein vom Gewinn abzugsfähiger steuerfreier Betrag gewährt wurde, die beide in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes des Ausfuhrumsatzes zu Lasten des Gewinns des Exportbetriebes gingen. Das Ausfuhrförderungsgesetz brachte darüber hinaus noch Befreiungen und Ermäßigungen von der Wechselsteuer sowie Befreiungen von der Versicherungsteuer, die jedoch ebenso wie die Umsatzsteuerrückvergütungen hier nicht weiter zu verfolgen sind.

1) Memorandum by the German Federal Government on the Measures designed for the Improvement of the German Balance of Payments, OEEC document C (50) 341 vom 27.11.1950 S.7.

2) Ib. S.19.

b) Zur Frage der Auswirkungen der Vorschriften

Zweck der Ausfuhrförderungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Gewinn- und Ertragsbesteuerung war einmal, einen Anreiz zum Export zu schaffen. Darüber hinaus zielten sie auf eine Förderung der Eigenkapitalbildung in den Exportbetrieben ab, die mit der geringen Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Exports infolge der Kapital schwäche der deutschen Wirtschaft und dem großen Kapitalbedarf zur Durchführung der erforderlichen Investitionen sowie mit der hohen Risikobelastung der Ausfuhr nach der vorübergehenden Ausschaltung Deutschlands von den Weltmärkten begründet wurde¹⁾. Die Bundesregierung folgte damit den Argumenten und den daran geknüpften Forderungen der Wirtschaft nach einer steuerbegünstigten Bildung von Fonds zur Verringerung der Ausfuhr Risiken, zur Modernisierung, Rationalisierung und Erweiterung der Betriebe. Die Maßnahmen verfolgten somit weniger eine direkte als vielmehr eine indirekte Exportförderung; sie zielten auf eine nachhaltige Steigerung der Leistungsfähigkeit der deutschen Exportwirtschaft ab.

Durch die Koppelung von Ausfuhrumsatz und Begünstigungsausmaß vermochten die Vergünstigungen in der Tat auf eine verstärkte Umlenkung der Produktion in die Kanäle des Exports hinzuwirken. Darüber hinaus brachte diese Koppelung eine gewisse Wechselwirkung zwischen Begünstigungsausmaß und betrieblicher Leistungsfähigkeit, die nicht ohne Anreiz auf Rationalisierung, Modernisierung und Expansion und den Einsatz der Mittel für diese Zwecke geblieben sein dürfte. Allerdings führte diese Wechselwirkung vornehmlich zu der stärksten Begünstigung der ohnehin leistungsfähigen Betriebe in guter Gewinnlage, insbesondere also der Großbetriebe, und sie mußte schließlich gerade in Situationen verschärften Wettbewerbs mit dem Zwang zu

1) Vgl. Begründung zum Regierungsentwurf des Ausfuhrförderungsgesetzes, abgedruckt bei Schulze-Brachmann, l.c. S.20.

entsprechender Marktanpassung einen Rückgang der Förderung zur Folge haben¹⁾. Sehr nachteilig machte sich diese Koppelung jedoch dadurch bemerkbar, daß - wie noch zu zeigen sein wird - nicht nur der Exportgewinn in die steuerliche Begünstigung einbezogen wurde, was zu Schleuderexporten führte, nur um die Steuervergünstigungen voll ausnutzen zu können. Derartige Praktiken lagen keineswegs im volkswirtschaftlichen Interesse. Und sie widersprachen ebenso dem Sinn der gewinn- und ertragsteuerlichen Ausfuhrförderung wie die Verwendung der Begünstigungen zur Verbilligung der Exportwaren überhaupt, die aber - nach einer Enquête einer Handelskammer im süddeutschen Raum zu urteilen, welche in 70% aller untersuchten Fälle eine derartige Verwendung feststellte²⁾ - in erheblichem Maße üblich gewesen zu sein schien.

Die unmittelbaren Auswirkungen der steuerlichen und insbesondere der gewinn- und ertragsteuerlichen Exportförderung auf die Ausfuhrhöhe dürften einer Quantifizierung kaum zugänglich sein. Auch aus der Inanspruchnahme der Begünstigungen, die nur für 1954 statistisch erfaßt wurde, lassen sich keinerlei Rückschlüsse ziehen. Sie lag in diesem Jahr für die steuerfreie Rücklage bei 188,503 Mill. DM³⁾, von denen 52,082 Mill. DM auf die unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen und 136,421 Mill. DM auf die unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen entfielen. Die Vergünstigung des bei der Gewinnermittlung absetzbaren Betrages wurde im gleichen Jahr mit 274,693 Mill. DM⁴⁾ in Anspruch genommen, davon 69,148 Mill. DM durch die unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen und 205,545 Mill. DM durch die

1) Vgl. auch Georg Strickrodt, Ausgleichende Exportförderung, Frankfurter Allgemeine Zeitung 1952 Nr.238 S.7; derselbe, Exportförderung mit Schattenseiten, Industriekurier 1954 Nr.38 S.7. Wegen der zur Abschwächung dieser Wirkungen ergriffenen Änderungen siehe S.191.

2) Vgl. Ersatz für das Exportförderungsgesetz?, Wirtschaftsdienst 1956 S.75.

3) Vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S.437.

4) Ib. S.437.

unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen. Nach Schulze-Brachmann besteht jedoch kein Zweifel daran, "daß dieses Gesetz seine fördernde Aufgabe gut erfüllt hat"¹⁾. "Wenn auch nicht die gesamte Exportausdehnung dieser Zeitspanne (sc. von Mitte 1951 bis 1955) auf das Konto dieses Ausfuhrförderungsgesetzes gebucht werden kann, so wird es doch sicher ein beachtlicher Anteil sein."²⁾ Auch Steinberg ist der Ansicht, es könne von niemandem bestritten werden, "daß das A u s f u h r f ö r d e r u n g s g e s e t z das ihm g e s t e c k t e Z i e l e r r e i c h t hat"³⁾. "Das Gesetz hat wesentlich dazu beigetragen, die Ausfuhr wieder auf die Beine zu stellen, dem Exporteur zu gestatten, wieder auf seine alten Märkte zurückzukehren und neue Märkte zu erschließen."⁴⁾

Nicht unerwähnt bleiben können in diesem Zusammenhang die außerordentlichen Schwierigkeiten, die bei der Durchführung des die Gewinn- und Ertragsbesteuerung betreffenden Ausfuhrförderungsrechts auftraten, und zwar "insbesondere deswegen, weil es innerhalb des Einkommensteuerrechts Rechtsbegriffe aus dem Umsatzsteuerrecht, z.B. den Begriff des Unternehmers, des Auslands und die Begriffe der Lieferung und sonstigen Leistung verwendet hat"⁵⁾.

Steinberg vermerkte hierzu Ende 1955 kurz vor dem endgültigen Auslaufen der Exportförderungsmaßnahmen: "Es wäre vermessen zu sagen, das geltende ertragsteuerliche Ausfuhrförderungsrecht sei e i n f a c h ,

1) Arno Schulze-Brachmann, Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, in: RWP-Blattei, 14 Steuer-R, D, Ausfuhr-Förderung I, Steuerliche Maßnahmen, I Übersicht, Lieferung v. 1.3.1955 S.252/37.

2) Arno Schulze-Brachmann, ib. S.252/37.

3) W. Steinberg, Einige Fragen zum ertragsteuerlichen Ausfuhrförderungsrecht, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1955 S.312 (Sperrung wie im Original).

4) W. Steinberg, ib. S.312.

5) W. Steinberg, ib. S.311.

übersichtlich, wohl verständlich und ohne Schwierigkeiten anwendbar. Das alles ist es nicht. Diese Behauptung, die für den Kenner der Materie nur eine Feststellung zu sein vermag, ist nicht so sehr in der Vielgestalt der zu regelnden Tatbestände begründet. Der Grund dafür liegt tiefer. Er liegt eben darin, daß die gesetzlichen Tatbestände des Ausfuhrförderungsgesetzes mit einigen dem Ertragsteuerrecht fremden grundlegenden Rechtsbegriffen gebildet worden sind."¹⁾ "Die Kompliziertheit der Vorschriften und die darauf beruhende Notwendigkeit einer intensiven Auslegung haben die Finanzämter vor Fragen gestellt, die sie zu lösen selbst nicht imstande waren. Die Gefahr von Fehlentscheidungen lag und liegt besonders nahe. Das Gesetz stellt deshalb eine solch starke Belastung für die Verwaltung dar, daß es im Interesse einer Vereinfachung der Verwaltung beseitigt zu werden verdient. Das gilt aber nicht nur für die Verwaltung, sondern in ähnlichem Maß für die Steuerpflichtigen. Auch für sie ist das Ausfuhrförderungsgesetz und seine Durchführungsbestimmungen viel zu kompliziert, als daß auch beim besten Willen stets eine dem Gesetz entsprechende Anwendung sicher wäre."²⁾

Auch die Erweiterung der steuerbegünstigten Tatbestände durch das Ausfuhrförderungs-Änderungsgesetz vom 6.8.1953³⁾ war schließlich in der Hauptsache deshalb notwendig geworden, weil die enge Anlehnung des Ausfuhrförderungsrechts an umsatzsteuerrechtliche Begriffe den wirtschaftspolitischen Zweck des Gesetzes nicht voll wirksam werden ließ⁴⁾.

1) W. Steinberg, l.c. S.311 (Sperrung wie im Original).

2) W. Steinberg, l.c. S.312 (Sperrung wie im Original).

3) Gesetz zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 6.8.1953, BGBl I S.884.

4) Helmut Wilhelmi, Änderung der Durchführungs-Verordnung zum Ausfuhrförderungsgesetz, Finanz-Rundschau 1954 S.471.

c) Kritische Bemerkungen zur Verlängerung
der Ausfuhrförderungsmassnahmen in der Gewinn-
und Ertragsbesteuerung im August 1953

Die gewinn- und ertragsteuerliche Ausfuhrförderung sollte ursprünglich mit dem Jahre 1953 auslaufen. Durch das von der Bundesregierung bereits Anfang April 1953 eingebrachte Gesetz zur Änderung des Ausfuhrförderungsgesetzes vom 6.8.1953 erfolgte jedoch eine Verlängerung bis Ende 1955 und zwar mit der recht lapidaren Begründung, daß "anzunehmen ist, daß steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr auch nach Ablauf des Jahres 1953 notwendig sein werden", und daher eine "Verlängerung der Geltungsdauer des Gesetzes erforderlich"¹⁾ sei.

Ein Blick auf die damalige außenwirtschaftliche Position der Bundesrepublik zeigt dagegen, daß diese seit der Zahlungsbilanzkrise von 1950/51 einen ganz entscheidenden Wandel erfahren hatte. Noch im Jahre 1951 konnten die 1950 und in den ersten Monaten 1951 aufgelaufenen EZU-Defizite zusammen mit einem Teil der bei Inkrafttreten der EZU auf bilateraler Basis konsolidierten alten Verrechnungsschulden ausgeglichen werden, so daß nur noch das 1951 nicht unerheblich gestiegene Defizit gegenüber dem Dollar-Raum, das jedoch durch die Auslandshilfe mehr als kompensiert werden konnte, zu Sorgen Anlaß gab. Bei einem Überschuß von 481 Mill. Dollar gegenüber den EZU-Ländern, 57 Mill. Dollar gegenüber den bilateralen Verrechnungsländern und einem Defizit von 377 Mill. Dollar gegen den Dollar-Raum schloß die Waren- und Dienstleistungsbilanz 1951 mit einem Aktivsaldo in Höhe von 161 Mill. Dollar ab²⁾. Die Gesamtbilanz (einschließlich der statistisch nicht im einzelnen erfaßbaren Posten) für sämtliche Währungsräume

-
- 1) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Massnahmen zur Förderung der Ausfuhr", Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.12 (Zu Art.1 Ziff.9 Buchst.a).
2) Vgl. Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1952, S.66 u. 67 Tab.1.

wies - bei einem Überschuß von 396 Mill. Dollar gegen den EZU-Raum und Defiziten von 35 Mill. Dollar gegen die bilateralen Verrechnungsländer und 310 Mill. Dollar in der Dollarbilanz - einen Aktivsaldo von 51 Mill. Dollar aus¹⁾.

Da die Ausfuhr von Waren- und Dienstleistungen im Jahre 1952 insgesamt stärker stieg als die Einfuhr erhöhte sich der Aktivsaldo der Waren- und Dienstleistungsbilanz in diesem Jahr auf 580 Mill. Dollar, der sich aus einem EZU-Überschuß von 531 Mill. Dollar, einem Überschuß von 127 Mill. Dollar gegenüber den Verrechnungsländern und einem Defizit von 78 Mill. Dollar in der Dollarbilanz zusammensetzte²⁾. Die Gesamtbilanz³⁾ schloß 1952 infolge beträchtlicher Kapitalleistungen an fremde Länder⁴⁾ mit einem Aktivsaldo von 466 Mill. Dollar ab, womit dieser um mehr als 400 Mill. Dollar über dem des Vorjahres lag. Im einzelnen wies die Gesamtbilanz gegenüber den EZU-Ländern einen Überschuß von 286 Mill. Dollar, gegenüber den Verrechnungsländern von 203 Mill. Dollar und gegenüber dem Dollar-Raum ein Defizit von nur noch 23 Mill. Dollar auf⁵⁾. Damit belief sich der Netto-Devisenzugang einschließlich 116 Mill. Dollar Auslandshilfe im Jahre 1952 auf 582 Mill. Dollar. Die Gold- und Devisenbestände der Bank deutscher Länder stiegen netto, d.h. abzüglich der bestehenden Devisenverpflichtungen, von 1,5 Mrd. DM Ende 1951 auf 4,6 Mrd. DM Ende 1952, wobei allerdings von dieser Zunahme um rd. 3,1 Mrd. DM nicht weniger als rd. 900 Mill. DM auf Gutschriften auf bilateralen Verrechnungskonten entfielen, die nur in sehr eingeschränktem

1) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.67 Tab.1.

2) Vgl. ib. S.66 und 67 Tab.1.

3) Gesamtbilanz jeweils unter Einschluß der statistisch nicht im einzelnen erfaßbaren Posten.

4) Und zwar vor allem Rückzahlung der restlichen "Alt-schulden" aus der Zeit vor Errichtung der EZU sowie Einzahlung der Subskriptionsbeträge an Weltbank und Weltwährungsfonds.

5) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.66 und 67.

Maße als Devisenreserven betrachtet werden können¹⁾.

Auch im Jahre 1953 hielt die günstige außenwirtschaftliche Entwicklung an. Im ersten Halbjahr 1953, in das die Erörterungen des Änderungsgesetzes zur steuerlichen Ausfuhrförderung und damit auch der Verlängerung derselben fielen, betrug der Aktivsaldo der Waren- und Dienstleistungsbilanz 1 574 Mill. DM, der damit erheblich über dem Ergebnis des entsprechenden Vorjahreszeitraums (933 Mill. DM) lag und auch das des zweiten Halbjahres 1952 (1 425 Mill. DM) leicht übertraf. Bedeutsam war hier vor allem die weitere Verbesserung der Dollarbilanz mit einem Aktivsaldo von 427 Mill. DM²⁾. Für die Gesamtbilanz errechnete sich im ersten Halbjahr 1953 ein Überschuß von 1 404 Mill. DM, der sich aus einem Aktivsaldo von 969 Mill. DM gegenüber dem EZU-Raum, sowie Überschüssen in Höhe von 125 Mill. DM gegenüber den Verrechnungsländern und von 310 Mill. DM in der Dollarbilanz zusammensetzte. Einschließlich 122 Mill. DM³⁾ Auslandshilfe ergab somit die Bilanz des laufenden Zahlungsverkehrs mit dem Ausland im ersten Halbjahr 1953 einen Überschuß von reichlich 360 Mill. Dollar⁴⁾ oder 1 526 Mill. DM⁵⁾.

Die Gold- und Devisenbestände der Bank deutscher Länder erhöhten sich bis Ende Juni 1953 auf 6 115,2 Mill. DM oder 1 456 Mill. Dollar, von denen 829,2 Mill. Dollar oder rd. 3,5 Mrd. DM auf Gold- und Dollarguthaben⁶⁾ als "eigentliche Manipulationsreserve für den

1) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.68.

2) Erstes Halbjahr 1952: -477 Mill. DM; zweites Halbjahr 1952: +313 Mill. DM.

3) Rd. 29 Mill. Dollar.

4) Gegenüber rd. 312 Mill. Dollar im ersten Halbjahr 1952 und rd. 582 Mill. Dollar im Jahr 1952 insgesamt.

5) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1953, S.77 Tab.1.

6) Einschließlich Guthaben in kan. Dollar.

auswärtigen Zahlungsverkehr" ¹⁾ entfielen ²⁾. Der größte Teil der 1952 und im ersten Halbjahr 1953 angesammelten Gold- und Dollarguthaben stammte aus den Zahlungsüberschüssen gegenüber dem EZU-Raum. Der kumulative Rechnungsüberschuß gegenüber diesem Währungsgebiet belief sich zum Jahresende 1952 auf 377,9 Mill. Dollar und erhöhte sich bis Ende Juni 1953 auf 577,3 Mill. Dollar, so daß im Rahmen der EZU-Quote (500 Mill. Dollar) und der bis Ende des laufenden EZU-Jahres vereinbarten "Rallonge" (um 100 Mill. Dollar) nur noch rd. 23 Mill. Dollar frei waren. So kam denn auch die OEEC unter Berücksichtigung der Entwicklung in den ersten zehn Monaten des Jahres 1953 zu der Feststellung, daß es im "Hinblick auf den gegenwärtigen Gesamtüberschuß - und vor allem den Umfang des Überschusses in der EZU - ... zweckmäßig (wäre), wenn Deutschland seine Handels- und Finanzpolitik genau überprüfen würde, um zu ermitteln, welche Schritte unternommen werden könnten, die zu einem besseren Ausgleich führen würden" ³⁾. Die hohen Überschüsse gegenüber den bilateralen Verrechnungsländern hatten schon 1952 zu schwierigen Zahlungsbilanzproblemen im Verkehr mit einigen dieser Länder geführt und zu Exportrückgängen Anlaß gegeben ⁴⁾.

Eine nähere Analyse dieser Entwicklung gibt allerdings zu erkennen, daß hierbei eine Reihe temporärer Sondereinflüsse von erheblicher Bedeutung waren. Sieht man einmal von dem noch weitgehend durch die Entliberalisierung im Februar gekennzeichneten Jahr 1951 ab, so zeigt sich, daß die Aktivierung der Warenbilanz 1952 (wie schon im Vorjahr) weitgehend eine Folge der Verbesserung der "terms of trade" war.

1) Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1951, S.56.

2) Vgl. Monatsberichte der BdL, Juli 1953 S.13.

3) OEEC: Fünfter Bericht: Fortschritte und Probleme der europäischen Wirtschaft. Deutsche Übersetzung. Herausgegeben vom Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit, Bad Godesberg 1954 S.139.

4) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.72 ff.

Obschon sich im Vergleich zum Jahre 1951, in dem der Ausgleich der Warenbilanz noch nicht ganz erreicht werden konnte, das Einfuhrvolumen um 16%, das Ausfuhrvolumen dagegen nur um 8% erhöhte, konnte dies durch die günstige Entwicklung der Austauschrelationen mehr als ausgeglichen werden, so daß gegenüber 1951 eine wertmäßige Steigerung der Ausfuhr um 16%, der Einfuhr dagegen nur um 10% erfolgte. Die Veränderung der Außenhandelspreise im Jahre 1952 im Vergleich zu 1951 brachte auf der Einfuhrseite eine Devisenersparnis von ungefähr 0,9 Mrd. DM und auf der Ausfuhrseite eine Erhöhung des Devisenerlöses um fast 1,3 Mrd. DM¹⁾. Der Rückgang der Einfuhrpreise, der sich von Ende 1951 bis Ende 1952 auf 14% belief und dem noch bis Mitte 1952 ein langsamer Anstieg der durchschnittlichen Ausfuhrpreise gegenüberstand, beruhte dabei vor allem in der Preisbaisse an den internationalen Rohstoff- und Nahrungsmittelmärkten. Außerdem war es infolge guter Ernten möglich, die Einfuhr von Nahrungsmitteln relativ begrenzt zu halten²⁾. Von wesentlicher Bedeutung waren des weiteren der - für die günstige Entwicklung der Dienstleistungsbilanz im Jahre 1952 maßgebende³⁾ - starke Rückgang der Seefrachten sowie die erhöhten Deviseneinnahmen aus Dienstleistungen für amerikanische Dienststellen und Truppen, welche letztere auch den bedeutendsten Beitrag zum Abbau des Defizits der Dollarbilanz leisteten, zu dem daneben u.a. auch der erhebliche Bezug von Dollarwaren über dritte Länder beitrug⁴⁾.

Auch für die Entwicklung im Jahre 1953 waren die "terms of trade" von ausschlaggebender Bedeutung. Die Austauschrelationen entwickelten sich in diesem Jahr

1) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.75 f.

2) Vgl. ib. S.76

3) Sie wies 1952 erstmals einen kleinen Überschuß aus.

4) Vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1952, S.72.

weiter zugunsten des westdeutschen Außenhandels und erhöhten sich von 108,3 in 1952 auf 113,7 im ersten und 115,9 im zweiten Quartal 1953¹⁾. Diese Verbesserung der "terms of trade" war allerdings die Resultante sowohl sinkender Einfuhr- als auch rückläufiger Ausfuhrwerte, die praktisch ein Ausdruck des Abflauens der von der Korea-Krise ausgelösten Investitionskonjunktur sowie steigenden Wettbewerbs waren und die auch der Bank deutscher Länder Anlaß gaben, die Notwendigkeit der Pflege des Exports "wenigstens da, wo er verwertbare Devisen bringt"²⁾ zu unterstreichen. Auch der bereits oben erwähnte Rückgang der Seefrachtraten und die erhöhten Dollareinnahmen aus Dienstleistungen für amerikanische Dienststellen und Truppen behielten im Jahre 1953 ihre Bedeutung bei.

Angesichts dieser, die deutsche Außenwirtschaftslage zweifellos begünstigenden Sonderfaktoren einer-, der Tatsache, daß vor allem aus der Regelung der deutschen Auslandsschulden, der übernommenen Wiedergutmachungsverpflichtungen und der beabsichtigten Aufnahme des Transfers bestimmter Vermögenserträge eine nicht unbeträchtliche Belastung der Zahlungsbilanz zu erwarten stand, andererseits, konnte ein gedämpfter Optimismus hinsichtlich der weiteren außenwirtschaftlichen Entwicklung verständlich erscheinen.

Fraglich ist dagegen, ob es notwendig war, eine gewinn- und ertragsteuerliche Exportförderung - zumal gegenüber sämtlichen Währungsräumen - in der bisherigen Weise, und das heißt insbesondere durch die Koppelung steuerlicher Vergünstigungen an die Höhe des Ausfuhrumsatzes fortzusetzen, die - mit der ihr immanenten Tendenz zum

1) Im 3. und 4. Quartal erhöhten sich diese weiter auf 116,8 und 118,8; vgl. Geschäftsbericht der BdL für das Jahr 1953 S.79 Tab.2.

2) Monatsberichte der BdL, März 1953 S.36.

'Export um jeden Preis' - vielleicht während der Exportlethargie zur Zeit des Korea-Booms¹⁾ zur Hebung der "willingness to export of German industry"²⁾ erwünscht, nun aber doch wohl kaum mehr erforderlich war. Die marktwirtschaftlich langfristig einzig adäquate "Exportförderung" dürfte in der Schaffung und Erhaltung einer echten hohen Leistungs- und damit Wettbewerbsfähigkeit der gesamten Wirtschaft liegen. Die hier betrachtete Ausfuhrförderung zielte auf eine echte Steigerung der Konkurrenzfähigkeit des deutschen Exports ab, behandelte dies jedoch als ein Partialproblem der mit dem Export unmittelbar verknüpften Wirtschaft und führte mangels betrieblicher Bindung der steuerbegünstigten Mittel in vielen Fällen zu einer unechten Wettbewerbserhöhung, was bedeutete, daß sich die Vergünstigungen, die - wie Erhard zu Recht vermerkte - "einen indirekten Beitrag jedes Steuerzahlers zur Förderung der deutschen Ausfuhr"³⁾ bildeten, "im Ergebnis als Subventionen für den ausländischen Verbraucher darstellten"⁴⁾. Die gewinn- und ertragsteuerliche "Exportförderung" mußte deshalb primär in einer Senkung der steuerlichen Belastung - die 1953 und 1954⁵⁾ auch fortgesetzt wurde - sowie in einer Regelung der Abschreibungsfrage, konkreter: der - 1952 ja erstmals wieder aufgegriffenen - degressiven Abschreibung liegen,

-
- 1) Vgl. z.B. Clodwig Kapferer, 1951 muß die Exportlethargie verschwinden!, Wirtschaftsdienst 1951 Heft 1 S.13 ff; Exportgeschäft ohne wirtschaftlichen Anreiz, Industriekurier 1951 Nr.29 S.3.
 - 2) Memorandum by the German Federal Government on the Measures designed for the Improvement of the German Balance of Payments, OEEC document C (50) 341 vom 27.11.1950 S.7.
 - 3) Ludwig Erhard im "Vorspruch zur 1.Auflage" von Arno Schulze-Brachmann, Die steuerliche Exportförderung, 3.Aufl. Köln-Braunsfeld 1955 S.5.
 - 4) Aus der Feststellung des Rates der Europäischen Industrieverbände, der sich am 22.10.1953 mit dem Problem der Exportförderung beschäftigte; zit. nach Arno Schulze-Brachmann, l.c. S.26.
 - 5) Vgl. hierzu Horst Jecht, Die Bundessteuerreform 1954, Finanzarchiv NF Bd.16 1955/56 S.31 ff, insbesondere S.39 ff.

die a priori als "eine Form der Selbstfinanzierung"¹⁾ zu bezeichnen zumindest nicht in jedem Fall als berechtigt erscheint²⁾.

Grundsätzlich wurde auch von der Industrie die Auffassung geteilt, "daß eine Politik des Exportes um jeden Preis, d.h. Export um des Exportes willen, nicht vertretbar ist", wenn auch gleichzeitig unterstrichen wurde, "daß zur Sicherung des deutschen Beschäftigtenstandes und der deutschen Konkurrenzfähigkeit unbedingt ein möglichst hohes Exportniveau aufrechtzuerhalten ist"³⁾. Einem Abbau der Exportförderungsmaßnahmen war man jedoch nur dann bereit zuzustimmen, wenn "sich alle großen Industriestaaten im Wege internationaler Verhandlungen über ein gleichmäßiges Vorgehen verständigen"⁴⁾. Grundsätzlich gleicher Meinung waren auch die parlamentarischen Ausschüsse für Finanz- und Steuer- sowie Außenhandelsfragen⁵⁾.

In der Tat war es "allmählich ... unter den meisten europäischen Ländern auch auf diesem Gebiet zu einer Art Wettrennen gekommen", das eher "die Aussicht auf ein 'totes Rennen' "⁶⁾ eröffnete, so daß sich im

1) Heinrich Troeger (Hrsg.), Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957, Stuttgart 1958 S.7.

2) Auf die speziell vom Außenhandel vorgetragenen Sorgen kann hier nicht im einzelnen eingegangen werden. Während jedoch die Besteuerung einer Berücksichtigung erhöhter Risiken durchaus zugänglich sein dürfte, kann in ihr kaum ein geeignetes Instrument zur Lösung allgemeiner Finanzierungsprobleme gesehen werden.

3) Jahresbericht des BDI 1.Mai 1952 - 30.April 1953, S.81.

4) Ib. S.82.

5) Vgl. Nachtrag zum Schriftlichen Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen über den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, zu (Bundestags-) Drs. Nr.4536 (1.Wahlperiode) S.1.

6) Exportsubsidien unter Feuer, Der Volkswirt 1952 Nr.40 S.7.

Laufe des Jahres 1953 schließlich die OEEC und der Internationale Währungsfonds¹⁾ des Problems der Exportförderung annahmen. Inzwischen waren die britische und die deutsche Regierung Anfang Mai 1954 übereingekommen, sämtliche künstlichen Exportförderungsmaßnahmen baldmöglichst zu beseitigen. Dementsprechend erklärte sich die Bundesregierung bereit, von sich aus nichts zu unternehmen, um das bis Ende 1955 befristete Ausfuhrförderungsgesetz zu verlängern. Nicht zuletzt auf Grund dieser deutsch-englischen Initiative kam es dann im Januar 1955 auch zu einem Beschluß des Europäischen Wirtschaftsrates, demzufolge grundsätzlich²⁾ sämtliche Mitgliedsländer die (näher bezeichneten) künstlichen Exportförderungsmaßnahmen bis 31.12.1955 aufheben sollten³⁾. Trotz der Forderungen der Wirtschaft nach Aufrechterhaltung und Ausbau der Vergünstigungen hat sich die Bundesregierung an diese Vereinbarungen gehalten. Die Möglichkeit der Bildung einer steuerfreien Rücklage war schon ab 1.1.1955 aufgehoben worden, womit der Bundestag einen partiellen Ausgleich für die aus der Einkommensteuertarifsenkung des Steueränderungsgesetzes 1954 erwarteten Einnahmeausfälle schaffen wollte⁴⁾.

d) Die Vorschriften im einzelnen

aa) Die begünstigten Ausfuhrlieferungen

aaa) Die begünstigten Exportwaren

Das Ausfuhrförderungsgesetz begünstigte nur den Export von Fertigwaren (Vor- und Enderzeugnissen), nicht dagegen den von Roh- und Hilfsstoffen, deren Mangel ja den

1) Dieser insbesondere mit der Frage der "Retention Quotas" (Dollar-Bonus-Systeme) und ähnlichen Praktiken.

2) Sc. mit Ausnahme Griechenlands, der Türkei und gegebenenfalls auch Frankreichs.

3) Vgl. Europäischer Wirtschaftsrat, Ratsbeschluß über die Maßnahmen zur Unterstützung der Exporteure, abgedruckt bei Arno Schulze-Brachmann, l.c. S.29 f.

4) Vgl. Arno Schulze-Brachmann, l.c. S.26.

deutschen Export zur Zeit des Anlaufens der Exportförderung selbst vielfach in Frage stellte. Begünstigt war nach dem Ausfuhrförderungsgesetz vom 28.6.1951 die Ausfuhr derjenigen Fertigwaren, die in der Anlage zu § 79 UStDB als solche gekennzeichnet waren¹⁾. Fertigwaren-Vorerzeugnisse und Fertigwaren-Enderzeugnisse wurden gleichbehandelt. Die Bundesregierung wurde jedoch schon bei der Verabschiedung dieses Gesetzes durch eine Entschliebung des Bundestages aufgefordert, noch bis Ende Oktober 1951 eine Neufassung des Ausfuhrförderungsgesetzes vorzulegen, das den volkswirtschaftlich bedeutsameren Export von Fertigwaren-Enderzeugnissen stärker begünstigt als die Ausfuhr von Vorerzeugnissen²⁾. Infolge der sich bei der Aufteilung der Waren ergebenden Schwierigkeiten³⁾ kam es zu dieser Differenzierung erst ab 1.1.1953. Unter die Ausfuhrförderung fielen nunmehr die in der Umsatzsteuervergütungsliste mit den Ziffern III (Vorerzeugnisse) und IV (Enderzeugnisse) bezeichneten Fertigwaren⁴⁾.

bbb) Unmittelbare Ausfuhrlieferungen

Das Ausfuhrförderungsgesetz begünstigte unmittelbare und mittelbare Ausfuhrlieferungen. Unmittelbare Exportlieferungen lagen vor, wenn die Ware vom Hersteller⁵⁾

1) Anlage 3 Abschn.B u. Anlage 4 zu § 79 UStDB 1951/52, Vergütungsliste für das Umsatzsteuervergütungsverfahren.

2) Vgl. Bundestags-Drs. Nr.2213 (1.Wahlperiode).

3) Vgl. das Schreiben des Bundesministers der Finanzen v. 2.11.1951 an den Präsidenten des Bundestages, IV S 2001-118/51, Deutsche Steuer-Zeitung (B) 1951 S.519.

4) Vgl. Anlage 3c zu § 79 UStDB 1953.

5) Als Hersteller galt derjenige, welcher die von ihm unmittelbar in das Ausland ausgeführten oder an einen Ausfuhrhändler gelieferten Gegenstände im Inland selbst gewonnen oder erzeugt, letztmalig be- oder verarbeitet hat oder durch einen anderen Unternehmer im Werklohn für sich hat be- oder verarbeiten lassen. Vgl. § 4 Erste AusfFördDV u. AusfFördDV 1954.

oder Ausfuhrhändler¹⁾ unmittelbar in das Ausland²⁾ geliefert oder dorthin verbracht und an einen ausländischen Abnehmer geliefert wurde³⁾. Was als Ausfuhrlieferungen galt, richtete sich grundsätzlich nach den Vorschriften des Umsatzsteuerrechts, die u.a. erforderten, daß der Gegenstand des Ausfuhrgeschäfts in Erfüllung dieses Geschäfts in das Ausland versendet wurde⁴⁾. Dies hätte bedeutet, daß mit solchen Exportgeschäften, bei denen die Waren vom ausländischen Abnehmer im Inland⁵⁾ abgeholt wurden, ein wirtschaftlich wichtiger Tatbestand nicht unter die Begünstigung der Ausfuhrförderung gefallen wäre. Bis 31.12.1952 fand jedoch der sog. Abholerlaß des Reichsministers der Finanzen vom 27.3.1940 Anwendung⁶⁾, der dann erweitert in das Änderungsgesetz vom 6.8.1953 aufgenommen wurde, so daß das Ausfuhrförderungsgesetz ab 1.1.1953 auch diese Exportgeschäfte zu den steuerbegünstigten Tatbeständen rechnete, sofern die Ware innerhalb von sechs Monaten in das Ausland gelangte⁷⁾. Den Nachweis hierfür hatte der Steuerpflichtige durch eine Reihe buchmäßiger

-
- 1) Er durfte die im Inland erworbenen Waren keiner Be- oder Verarbeitung unterzogen haben (vgl. § 3 Abs.1 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954). Dem Ausfuhrhändler wurde der Kommissionär gleichgestellt, der im eigenen Namen Gegenstände für Rechnung eines inländischen Herstellers ohne Be- oder Verarbeitung in das Ausland ausführt (verbringt).
 - 2) Ausland i.S. des § 1 Abs.2 AusfFördG ist das umsatzsteuerliche Ausland nach § 1 UStDB (vgl. § 9 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954).
 - 3) Vgl. § 1 Abs.2 Ziff.1 AusfFördG.
 - 4) Vgl. § 1 AusfFördDV, der auf § 23 ff UStDB verweist.
 - 5) Umsatzsteuerliches Inland i.S. des § 1 Abs.1 UStDB.
 - 6) RdF-Erlaß v. 27.3.1940 (RStBl 1940 S.365). Vgl. auch W. Steinberg, Verstärkte Ausfuhrförderung, Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe, 1952 S.372; Unwirksamkeit von Verwaltungsanordnungen, Der Betriebs-Berater 1952 S.341.
 - 7) Vgl. Art.I Ziff.1 Buchst.b Doppelbuchst.bb mit Art.III Abs.3 Ziff.2 des Ges. zur Änd. des Ges. über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr v. 6.8.1953.

Aufzeichnungen zu erbringen¹⁾. Der Ausfuhrlieferung stand es gleich, wenn ein Gegenstand in das Ausland verbracht²⁾ und dort in derselben Beschaffenheit oder nach vorheriger Be- oder Verarbeitung an einen ausländischen Abnehmer geliefert wurde (z.B. bei Montagen)³⁾.

ccc) Mittelbare Ausfuhrlieferungen

Zu den begünstigten Tatbeständen zählten - wie bereits erwähnt - neben den unmittelbaren auch mittelbare Exportlieferungen, so daß der letzte Hersteller auch dann in den Genuß der Steuervergünstigung kam, wenn die Lieferung in das Ausland über einen Ausfuhrhändler erfolgte. In diesem Fall erstreckte sich die steuerliche Begünstigung sowohl auf die Lieferung⁴⁾ des Herstellers an den Ausfuhrhändler als auch auf die Exportlieferung des Ausfuhrhändlers, der die im Inland erworbene Ware⁵⁾ ohne Be- und Verarbeitung ausgeführt haben mußte⁶⁾. Bei einer etwaigen Be- oder Verarbeitung⁷⁾ wurde der Ausfuhrhändler zum Hersteller, mit der Folge, daß damit die Vergünstigung für seinen Lieferanten entfiel⁸⁾.

Der Lieferung des Herstellers an den Ausfuhrhändler wurden die Fälle gleichgestellt, in denen der Hersteller den Gegenstand zur Verfügung des Ausfuhrhändlers

-
- 1) Vgl. hierzu § 14 Abs.4 Ziff.4 Buchst.c AusfFördDV 1954.
 - 2) Zum 'Verbringen' vgl. Abschn.2 AusfFördR 1951; § 1 Abs.2 AusfFördDV i.d.F. der AusfFördÄndDV v. 15.9.1952; Abschn.2 AusfFördER 1952; § 1b Buchst.a AusfFördDV 1954.
 - 3) Vgl. § 1 Abs.2 Ziff.1 letzter Satz AusfFördG.
 - 4) I.S. des UStG. Vgl. auch § 11 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954.
 - 5) Der Erwerb im Inland setzt eine Lieferung der Gegenstände im umsatzsteuerlichen Inland voraus.
 - 6) Vgl. § 3 Abs.1 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954.
 - 7) Was als schädliche Be- oder Verarbeitung anzusehen war, bestimmte sich nach § 12 UStDB (vgl. § 5 AusfFördDV 1954).
 - 8) Vgl. auch Abschn.4 Abs.1 AusfFördR 1951.

in das (umsatzsteuerliche) Ausland verbracht und dort an den Ausfuhrhändler lieferte, der dann seinerseits die Ware an einen ausländischen Abnehmer weiterlieferte¹⁾. Durch diese Regelung wurden die Freihafenbetriebe in Beziehung zu den an sie liefernden Herstellern zum Ausfuhrhändler, da eine Be- oder Verarbeitung im umsatzsteuerlichen Ausland unschädlich war, und sie gab den Lieferanten der Freihafenbetriebe - zumindest bis 31.12.1953²⁾ - die Möglichkeit, die Steuervergünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes in Anspruch zu nehmen, sofern die übrigen Voraussetzungen dafür erfüllt waren³⁾. Mit Wirkung vom 1.1.1953 war die Lieferung des Herstellers an einen Ausfuhrhändler auch dann begünstigt, wenn die Ware durch den Hersteller zu seiner eigenen Verfügung in das Ausland verbracht und dort in derselben Beschaffenheit oder nach vorheriger Be- oder Verarbeitung an einen Ausfuhrhändler geliefert wurde⁴⁾. Die Einführung dieser Vorschrift erfolgte zugunsten von Herstellern, die als Subunternehmer an einen mit der Herstellung eines Werkes im Ausland von einem ausländischen Abnehmer beauftragten Generalunternehmer Gegenstände lieferten, die sie selbst in das Werk einbauten⁵⁾.

Lieferungen eines Herstellers an einen Ausfuhrhändler waren zunächst nur dann begünstigt, wenn zwischen diesen eine unmittelbare Lieferbeziehung bestand. Durch die Zwischenschaltung Dritter wurde diese Unmittelbarkeit zerstört, mit der Folge, daß der Hersteller

1) Vgl. § 1 Ziff.2 und 3 AusfFördÄndDV v. 15.9.1952.

2) Siehe dazu S.181.

3) Vgl. Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr", Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.8 (Zu Art.I Ziff.1 Buchst.d).

4) Vgl. Art.I Ziff.1 Buchst.c Doppelbuchst.bb mit Art.III Abs.3 Ziff.3 AusfFördÄndG v. 6.8.1953 (bzw. § 1 Abs.2 Ziff.2 Buchst.a mit § 13 Abs.4 Ziff.2 AusfFördG i.d.F. v. 18.9.1953).

5) W. Steinberg, Erweiterung der steuerlichen Ausfuhrförderung, Der Betriebs-Berater 1953 S.597.

die Steuerbegünstigung nicht mehr in Anspruch nehmen konnte. Das Änderungsgesetz vom 6.8.1953 machte für die Lieferungen nach dem 31.12.1951 hiervon jedoch dann eine Ausnahme, wenn die Lieferung an den Ausfuhrhändler über eine Gesellschaft erfolgte, an deren Kapital der Hersteller allein oder mit Personen, die mit ihm zusammen veranlagt wurden, zu mehr als 50% beteiligt war, und die weitergelieferten Waren von der Gesellschaft weder be- noch verarbeitet worden waren¹⁾. Begründet wurde dies damit, daß die bisherige Regelung "für diejenigen Hersteller, die sich aus wirtschaftlich gerechtfertigten und steuerlich anerkannten Gründen zum Vertrieb der von ihnen hergestellten Gegenstände einer Gesellschaft bedienen, eine nicht vertretbare Härte"²⁾ bedeutet habe. Die Voraussetzung einer Beteiligung von über 50% wurde als notwendig erachtet, um zu gewährleisten, "daß die Zwischenschaltung einer Gesellschaft nur dann unschädlich ist, wenn die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Hersteller und der Gesellschaft so stark ist, daß von einer wirtschaftlichen Einheit Hersteller-Gesellschaft gesprochen werden kann"³⁾.

ddd) Lieferungen im Ausland

Nach dem Ausfuhrförderungsgesetz vom 28.6.1951 konnten in einem Freihafen liegende Herstellerbetriebe die Herstellerbegünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes nicht in Anspruch nehmen, da Freihäfen zum Ausland i.S. der in das Ausfuhrförderungsrecht übernommenen Terminologie des Umsatzsteuergesetzes zählen und die Lieferungen dieser Herstellerbetriebe an ausländische Abnehmer keine Ausfuhrlieferungen i.S. des Umsatzsteuerrechts und damit auch nicht i.S. des Ausfuhrförderungs-

1) Vgl. AusfFördÄndG v. 6.8.1953 Art.I Ziff.1 Buchst.c Doppelbuchst.bb; vgl. auch § 1d AusfFördDV 1954.

2) Begründung zum Entwurf des AusfFördÄndG, Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.7 (Zu Art.I Ziff.1 Buchst.c Doppelbuchst.bb).

3) Ib.

gesetzes waren. Unter Hinweis auf die große Bedeutung der Freihafenbetriebe und insbesondere der Werften für die deutsche Volkswirtschaft als Devisenbringer¹⁾ wurde diese Lücke durch das Änderungsgesetz vom August 1953 geschlossen, indem die Hersteller-Begünstigung rückwirkend ab 1.1.1952 auch auf die Lieferungen der Freihafenhersteller²⁾ an ausländische Abnehmer im (umsatzsteuerlichen) Ausland³⁾ erweitert wurde⁴⁾. Die Lieferung konnte auch mittelbar, also über einen Ausfuhrhändler erfolgen, vorausgesetzt, daß dieser die Waren im Freihafen keiner Be- oder Verarbeitung unterzog, womit die Begrenzung der Neuregelung auf die Freihafenhersteller gewährleistet werden sollte⁵⁾. Der Ausfuhrhändler selbst konnte in diesem Fall die Ausfuhrhändlervergünstigung in Anspruch nehmen. Zur Ausschließung des gebrochenen Transithandels wurde jedoch die Begünstigung der Lieferungen der Freihafenhersteller davon abhängig gemacht, daß 60% der Anschaffungskosten der von ihm be- oder verarbeiteten Waren auf im umsatzsteuerlichen Inland erworbene Waren entfielen⁶⁾.

Mit der Zuerkennung der Hersteller-Begünstigung an die Freihafenbetriebe mußte diese naturgemäß für die Zulieferer fortfallen, denen die Begünstigung bisher auf Grund der Ausfuhrhändlereigenschaft der Freihafenbetriebe offenstand. Zur Vermeidung von Härten aus dieser rückwirkenden Änderung wurde den Herstellern für die bis zum 31.12.1953 an Freihafenbetriebe bewirkten Lieferungen die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigungen noch zugebilligt⁷⁾.

-
- 1) Vgl. Begründung zum Entwurf des AusfFördÄndG, Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.8.
 - 2) Zum Begriff des Freihafenherstellers vgl. § 4 Abs.2 AusfFördDV 1954.
 - 3) Außer im Freihafen also auch im übrigen umsatzsteuerlichen Ausland.
 - 4) Vgl. Art.I Ziff.1 Buchst.d mit Art.III Abs.2 Ziff.2 AusfFördÄndG v. 6.8.1953.
 - 5) Vgl. W. Steinberg, Erweiterte steuerliche Ausfuhrförderung, Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk u. Gewerbe, 1953 S.276.
 - 6) Vgl. Art.I Ziff.1 Buchst.d AusfFördÄndG v. 6.8.1953; § 1e AusfFördDV 1954.
 - 7) Vgl. Abschn.3 Abs.3 AusfFördER 1952; Abschn.4 Abs.2 AusfFördR 1953.

Mit der Änderung des Ausfuhrförderungsgesetzes im August 1953 wurde die steuerliche Begünstigung außerdem auf die Lieferung von auf hoher See gefangenen Fischen durch inländische Fischereiunternehmer¹⁾ im (umsatzsteuerlichen) Ausland ausgedehnt. Die Erweiterung, die ausschließlich für die Hochseefischerei galt, fand erstmals auf Lieferungen nach dem 31.12.1952 Anwendung²⁾.

bb) Die begünstigten Lieferungen im Transithandel

Die steuerliche Begünstigung des Ausfuhrförderungsgesetzes erstreckte sich auch auf Lieferungen im Transithandel³⁾, d.h. auf Lieferungen von Waren im Ausland⁴⁾ oder in das Ausland, die im Ausland erworben und nicht zum freien inländischen Verkehr zollamtlich abgefertigt worden sind⁵⁾, so daß sie den inländischen Markt nicht berühren. Die Steuerbegünstigung differenzierte sich nach Lieferungen im gebrochenen und ungebrochenen Transithandel⁶⁾. Unterscheidungskriterium war, ob eine Be- oder Verarbeitung der Waren vor deren Lieferung im oder in das Ausland erfolgte⁷⁾, wobei allerdings hier - im Gegensatz zu der im Ausfuhr-

1) Zum Begriff vgl. § 5a AusfFördDV 1954.

2) Vgl. Art.I Ziff.1 Buchst.d Ziff.5 mit Art.III Abs.3 Ziff.5 AusfFördÄndG v. 6.8.1953.

3) Vgl. § 1 Abs.3 AusfFördG; § 6 Abs.1 AusfFördDV.

4) Ausland ist hier jeweils das staatsrechtliche Ausland (vgl. § 9 Abs.2 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954).

5) Vgl. § 6 Erste AusfFördDV/AusfFördDV 1954. Die Waren galten jedoch auch dann als im Ausland erworben, wenn sie von einem im Ausland ansässigen Unternehmer in einem Freihafen geliefert wurden (§ 1 Ziff.4 mit § 2 der VO zur Änd. u. Erg. der Ersten VO zur Durchführung des Ges. über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr v. 15.9.1952). Mit Wirkung vom 31.12.1953 war auch der Erwerb aus Zollagern und Zollvormerklagern zulässig, weshalb auch nur noch der Bezug aus dem Ausland verlangt wurde (vgl. § 1 Ziff.10 Buchst.a mit § 2 Abs.6 Zweite AusfFördÄndDV v. 31.12.1954).

6) Vgl. § 4 Abs.3 Ziff.3 Buchst.a u. b AusfFördG.

7) Vgl. § 6 Abs.2 u. 3 AusfFördDV.

förderungsrecht sonst erfolgten Begriffsverwendung - schon das Kennzeichnen, Umfüllen, Umpacken und das Anbringen von Steuerzeichen als Be- und Verarbeitung galten¹⁾. Im übrigen war im Transithandel die Lieferung sämtlicher Waren steuerbegünstigt²⁾.

cc) Die begünstigten Ausfuhrleistungen

Neben den erwähnten Lieferungen begünstigte das Ausfuhrförderungsgesetz bestimmte Exportleistungen. Hierzu zählten einmal Beförderungsleistungen von Handels- und Binnenschiffen im Güter- und Personenverkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen auf Grund von Fracht- und Überfahrtverträgen, sofern hierzu in der Seeschifffahrt unter Bundesflagge fahrende oder gemietete fremde Schiffe und in der Binnenschifffahrt Schiffe deutscher Schiffseigner oder Ausrüster Verwendung fanden³⁾. Begünstigte Leistungen waren des weiteren die Lohnveredlung, die Instandsetzung von ausländischen Schiffen, das Schleppen von Binnenschiffen und Flößen durch Schiffe deutscher Schiffseigner oder Ausrüster, die Bergung und Hilfeleistung in Seenot durch Schiffe deutscher Reeder und Ausrüster und die volkswirtschaftlich erwünschte Überlassung von Rechten und gewerblichen Erfahrungen, soweit diese Leistungen für ausländische Rechnung erfolgten⁴⁾.

Der Kreis der begünstigten Exportleistungen⁵⁾ wurde im September 1952 rückwirkend ab 1.1.1952 erweitert auf das Schleppen von Seeschiffen zwischen Seehäfen, die Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die Güterbeförderung⁶⁾ und deren

1) Vgl. § 6 Abs.4 AusfFördDV, der auf § 12 Abs.1 Sätze 1 u. 2 u. Abs.2 UStDB verweist; vgl. auch Abschn.6 Abs.3 AusfFördR 1951.

2) Vgl. Abschn.6 Abs.1 AusfFördR 1951.

3) Vgl. § 1 Abs.4 Ziff.1 AusfFördG mit § 7 AusfFördDV.

4) Vgl. § 8 Erste AusfFördDV.

5) Leistung für ausländische Rechnung.

6) Soweit es sich nicht um (die nach § 1 Abs.4 Ziff.1 AusfFördG begünstigten) Beförderungsleistungen von Handels- und Binnenschiffen handelte.

Besorgung durch Spediteure, das Ein- und Ausladen und die Lagerung von Fracht- oder Schiffsgut in Hafenplätzen in der Bundesrepublik und in Westberlin, die Vermittlung der Befrachtung und die Abfertigung von See- und Binnenschiffen durch Schiffsmakler, Bau-, Montage- und Reparaturleistungen einschließlich Baggerarbeiten, Bohrungen und Schürfungen im Ausland, die Übernahme von Risiken auf Grund von Rückversicherungsverträgen über die Hereinnahme von Versicherungsgeschäften aus dem Ausland und auf Leistungen der Handlungsagenten und Handelsmakler, soweit sie sich auf die Vermittlung oder den Abschluß von Verträgen über Ausfuhrlieferungen oder von Verträgen im Transithandel bezogen¹⁾.

dd) Die steuerfreie Rücklage

Bei Erfüllung der Voraussetzungen konnte der Unternehmer für sämtliche begünstigten Lieferungen mit Ausnahme der im Transithandel und mit Wirkung vom 1.1. 1953 auch für die (nach dem 31.12.1952 erfolgten) begünstigten Beförderungsleistungen von Handels- und Binnenschiffen bei der steuerlichen Gewinnermittlung (ohne Rücksicht auf die Behandlung in der Handelsbilanz) eine steuerfreie Rücklage bilden²⁾. Wie hieraus hervorgeht, war diese Begünstigung zunächst nur solchen Unternehmern vorbehalten, die Ausfuhrlieferungen oder Lieferungen an einen Ausfuhrhändler bewirkten. Die Begrenzung der Möglichkeit zur Bildung der steuerfreien Rücklage auf die bezeichneten Unternehmer ist darauf zurückzuführen, daß die steuerfreie Rücklage als eine Liquiditätshilfe für diejenigen Unternehmer gedacht war, bei denen ein Investitionsbedarf bestand, daß ein derartiger Investitionsbedarf aber bei solchen Unternehmen als nicht gegeben unterstellt wurde, die

-
- 1) Vgl. § 1 Ziff.5 Buchst.b mit § 2 Abs.2 der ÄndVO zur Ersten AusfFördDV v. 15.9.1952 sowie die durch die Zweite ÄndVO zur Ersten AusfFördDV v. 31.12.1954 in § 1 Ziff.11 ergangenen Änderungen.
2) Vgl. § 3 Abs.1 AusfFördG i.d.F. v. 28.6.1951 mit Art.I Ziff.3 Buchst.a und Art.III Abs.3 Ziff.7 AusfFördÄndG v. 6.8.1953.

lediglich steuerbegünstigte Ausführleistungen bewirkten¹⁾. Diese Ansicht wurde bei der Gesetzesänderung im August 1953 zugunsten der Handels- und Binnenschifffahrt revidiert, so daß auch für ihre Beförderungsleistungen die Bildung der steuerfreien Rücklage zugelassen wurde.

Was nun die Rücklage anbetrifft, so hatte sie zu Lasten des Gewinns desjenigen Betriebes zu gehen, der die betreffenden Lieferungen oder Beförderungsleistungen bewirkt und das Entgelt vereinnahmt hatte²⁾ und war in den auf ihre Bildung folgenden zehn Wirtschaftsjahren in gleichen Teilbeträgen aufzulösen³⁾. Die Auflösung der steuerfreien Rücklage lag damit nicht im Belieben des Steuerpflichtigen. Er hatte vielmehr jährlich (und zwar auch in Verlustjahren) ein Zehntel des Rücklagenbetrages über Gewinn aufzulösen und damit der Besteuerung zuzuführen.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der steuerfreien Rücklage bildete das für die begünstigten Lieferungen und Leistungen vereinnahmte Entgelt⁴⁾. Bei mittelbaren Ausfuhrlieferungen war für die Bemessung der Rücklage beim Hersteller das vom Ausfuhrhändler erhaltene Entgelt maßgebend⁵⁾. Erfolgte die Lieferung an den Ausfuhrhändler über eine Gesellschaft, an welcher der Hersteller (mit den mit ihm zusammen veranlagten Personen) zu mehr als 50% beteiligt war, dann war die Berechnung der Rücklage das von der Gesellschaft für die Lieferung an den Ausfuhrhändler vereinnahmte Entgelt zugrunde zu legen⁶⁾. Die steuerfreie

1) Vgl. Begründung zum Entwurf des AusfFördÄndG, Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.9 (Zu Art.1 Ziff.3).

2) Vgl. § 17 AusfFördDV.

3) Vgl. § 3 Abs.4 AusfFördG.

4) Vgl. § 3 Abs.2 Ziff.1 AusfFördG, und zwar unter entsprechender Anwendung des § 73 Abs.1 UStDB berichtet auf das Entgelt frei deutsche Grenze (vgl. § 12 Abs.2 AusfFördDV).

5) Vgl. § 3 Abs.2 Ziff.2 AusfFördG (hierin etwa enthaltene Beträge gem. § 73 Abs.1 UStDB waren abzusetzen, vgl. § 12 Abs.3 AusfFördDV).

6) Vgl. § 19a AusfFördDV 1954.

Rücklage führte zu einer Verminderung des Gewinns und damit auch des Gewerbeertrags, so daß sie sich nicht nur auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer, sondern auch auf die Abgabe "Notopfer Berlin", die Kirchensteuer und auf die Gewerbeertragsteuer auswirkte.

ee) Der bei der Gewinnermittlung absetzbare Betrag

Der bei der Gewinnermittlung absetzbare Betrag konnte von den Unternehmern für sämtliche durch das Ausfuhrförderungsgesetz begünstigten Lieferungen und Leistungen in Anspruch genommen werden, sofern die Voraussetzungen hierfür vorlagen¹⁾. Im Gegensatz zur steuerfreien Rücklage führte der vom Gewinn absetzbare Betrag in jedem Fall zu einer echten Steuerersparnis. Bemessungsgrundlage war auch hier das vom Unternehmer für seine Lieferungen und Leistungen vereinnahmte Entgelt. Beim Transithandel war der Überschuß der Deviseneinnahmen über die Devisenausgaben maßgebend²⁾. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages war der absetzbare Betrag zur Vermeidung eines Gewerbesteuerausfalls bei den Gemeinden hinzuzurechnen³⁾. Der Betrag war bei Vorhandensein mehrerer Betriebe von dem Gewinn desjenigen Betriebes abzusetzen, der die Lieferungen und Leistungen bewirkt und das Entgelt hierfür vereinnahmt hat⁴⁾.

ff) Der Umfang der Steuerbegünstigung

Die für die Bemessung der steuerfreien Rücklage und des bei der Gewinnermittlung absetzbaren Betrages zulässigen Höchstsätze wurden in den Tabellen 9 und 10 zusammengestellt. Mit der unterschiedlichen Begünstigung der Hersteller und Ausfuhrhändler sollte dem im allgemeinen stärkeren Investitionsbedarf der Hersteller

1) Vgl. § 4 Abs.1 AusfFördG.

2) Vgl. § 4 Abs.2 Ziff.3 AusfFördG.

3) Vgl. § 4 Abs.4 AusfFördG.

4) Vgl. § 18 AusfFördDV.

Begünstigte Lieferung oder Leistung	Steuerfreie Rücklage in % der Bemessungsgrundlage			
	vom 1.6.1951 bis 31.12.1952 für Fertigwaren	Ab 1.1.1953 für Gegenstände der Vergütungsstufe III	IV	
Ausfuhrlieferungen durch den Ausfuhrehändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1)	1,00	1,25	1,25	
Ausfuhrlieferungen durch den Hersteller (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1)	3,00	3,00	3,50	
Lieferungen des Herstellers an den Ausfuhrehändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2)	3,00	3,00	3,50	
Lieferungen von Freihafenherstellern an ausländische Abnehmer und Ausfuhrehändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 3)	<u>ab 1.1.1952</u> 3,00	3,00	3,50	
Ausfuhrehändlerlieferungen im Ausland (§ 1 Abs. 2 Ziff. 4)	<u>ab 1.1.1952</u> 1,00	1,25	1,25	
Fischaulandungen im Ausland (§ 1 Abs. 2 Ziff. 5)	-	3,00	3,50	
Beförderungsleistungen von Handels- und Binnenschiffen (§ 1 Abs. 4 Ziff. 1)	-		3,00	

Die Paragraphen beziehen sich auf das Ausfuhrförderungsgesetz.

Nach § 3 Abs. 3 AusföRdG i. d. F. vom 28.6.1951; Art. I Ziff. 3 Bucnst. b in Verbindung mit Art. II Abs. 2 Ziff. 4, Abs. 3 Ziff. 8 AusföRdndG vom 6.8.1953.

Tab.10

Benünstigte Lieferung oder Leistung	Absetzbarer Betrag in % der Bemessungsgrundlage		
	vom 1.6.1951 bis 31.12.1952 für Fertigwaren	ab 1.1.1953 für Gegenstände der Vergütungsgruppe III	IV
Ausfuhrlieferungen durch den Ausfuhrhändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1 AusfördG) Ausfuhrlieferungen durch den Hersteller (§ 1 Abs. 2 Ziff. 1 AusfördG) Lieferungen des Herstellers an den Ausfuhrhändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2 AusfördG) Lieferungen von Freihafenherstellern an ausländische Abnehmer und Ausfuhrhändler (§ 1 Abs. 2 Ziff. 3 AusfördG) Ausfuhrhändlerlieferungen im Ausland (§ 1 Abs. 2 Ziff. 4 AusfördG) Fischanlandungen im Ausland (§ 1 Abs. 2 Ziff. 5 AusfördG)	1,00 3,00 3,00 ab 1.1.1952 3,00 1,00 -	1,25 3,00 3,00 3,00 1,25 -	1,25 3,50 3,50 3,50 1,25 3,50
Lieferungen im ungebrochenen Transithandel (§ 1 Abs. 3 AusfördG) Lieferungen im gebrochenen Transithandel (§ 1 Abs. 3 AusfördG) Beförderungsleistungen von Handels- und Binnenschiffen (§ 1 Abs. 4 Ziff. 1 AusfördG) Sonstige Leistungen für das Ausland (§ 1 Abs. 2 Ziff. 2): Lohnveredlung für ausländische Rechnung (§ 8 Ziff. 1 AusfördDV) Instandsetzung von Schiffen (§ 8 Ziff. 2 AusfördDV) Überlassung von Rechten (§ 8 Ziff. 3 AusfördDV) Schleppen von Binnenschiffen und Flößen (§ 8 Ziff. 4 AusfördDV) Bergung und Hilfeleistung in Seenot (§ 8 Ziff. 5 AusfördDV) Leistungen i.S. des § 8 Ziff. 6 bis 11 1) und 13 AusfördDV Übernahme von Risiken auf Grund von Rück- versicherungsverträgen (§ 8 Ziff. 12 AusfördDV)	10,00 6,00 3,00 4,00 3,00 3,00 3,00 2,00 ab 1.1.1952 3,00 1,00	10,00 6,00 3,00 4,00 3,00 3,00 3,00 2,00 3,00 1,00	

1) Schleppen von Seeschiffen zwischen Seehäfen (§ 8 Ziff. 6); Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 8 Ziff. 7); Güterbeförderungen (soweit nicht Beförderungsleistungen i.S. des § 1 Abs. 4 Ziff. 1 AusfördG) und deren Besorgung durch Spediteure (§ 8 Ziff. 8); Ein- und Ausladen und die Lagerung von Fracht- und Schiffsgut (§ 8 Ziff. 9); Vermittlung der Befrachtung und Abfertigung von See- und Binnenschiffen durch Schiffmakler (§ 8 Ziff. 10); Bau-, Montage- und Reparaturleistungen einschließlich Baggerarbeiten, Bohrungen und Schürfungen im Ausland (§ 8 Ziff. 11); Leistungen der Handelsagenten und Handelsmakler für ausländische Auftraggeber, soweit sie sich auf die Vermittlung oder den Abschluß von Verträgen über Ausfuhrlieferungen oder von Verträgen im Transithandel beziehen (§ 8 Ziff. 13).

Nach § 4 Abs. 3 AusfördG vom 28.6.1951, § 19 Erste AusfördDV; § 1 Ziff. 8 Buchst. b in Verbindung mit § 2 Abs. 2 der Verordnung zur Änderung und Ergänzung der Ersten Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 15.9.1952; Art. I Ziff. 4 Buchst. b und Art. III Ausfördläng vom 6.8.1953.

Rechnung getragen werden¹⁾.

Das Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.1951 gewährte bei Lieferung von Fertigwaren durch den Hersteller an ausländische Abnehmer die in ihm vorgesehenen Steuervergünstigungen in gleicher Höhe sowohl für Fertigwaren-Vorerzeugnisse als auch für Fertigwaren-Enderzeugnisse. Der Forderung des Bundestages entsprechend²⁾, brachte das Änderungsgesetz vom 6.8.1953 - neben einer allgemeinen Aufstockung der Höchstsätze - eine Differenzierung der Hersteller-Begünstigungen zugunsten einer stärkeren Bevorzugung der Lieferung von Fertigwaren-Enderzeugnissen. "Die grundsätzlich stärkere Begünstigung der Lieferungen von Enderzeugnissen liegt darin begründet, daß der Ausfuhr von Enderzeugnissen eine weitaus größere Bedeutung für die deutsche Volkswirtschaft zuzumessen ist als der Ausfuhr von Vorerzeugnissen."³⁾

Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei den für die Bemessung von Rücklage und absetzbarem Betrag maßgebenden Sätzen um Höchstsätze, so daß es in das Belieben des Steuerpflichtigen gelegt war, in welchem Umfang er von den ihm gegebenen Möglichkeiten Gebrauch machen wollte, wobei allerdings nicht ausgenutzte Beträge in späteren Jahren nicht mehr geltend gemacht werden konnten. Ebenso lag es bei einem Anspruch auf beide Vergünstigungen in der Wahl des Steuerpflichtigen, sich für die steuerfreie Rücklage, den absetzbaren Betrag oder für beide Vergünstigungen zu entscheiden, ohne daß er in den folgenden Wirtschaftsjahren an das einmal gewählte Verfahren gebunden gewesen wäre⁴⁾. Steuerfreie Rücklage und absetzbarer Betrag zusammen

1) Vgl. Siara, Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, Der Betrieb 1951 S.454.

2) Vgl. Bundestags-Drs. Nr.2213 (1.Wahlperiode).

3) Vgl. Begründung zum Entwurf des AusfFördÄndG, Bundestags-Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode) S.7.

4) Vgl. Abschn.21 Abs.1 AusfFördR 1951.

durften jedoch 50% des steuerlichen Gewinns nicht übersteigen, der sich im Wirtschaftsjahr der Geltendmachung der Steuervergünstigungen ergab¹⁾. Die Aufnahme dieser Begrenzung erfolgte, nachdem noch aus den Reihen der Befürworter dieses Gesetzes selbst kurz vor seiner Verabschiedung der Einwand erhoben wurde, daß ein Fertigwarenexporteur bei geringem Kapital auf Grund der vorgesehenen Maßnahmen ein Vielfaches an begünstigten Rücklagen bilden und damit als Einkommensteuerzahler praktisch auf Jahre ausfallen könne²⁾. Sehr zugunsten des Steuerpflichtigen vermochte sich allerdings auszuwirken, daß für die Errechnung des Höchstbetrages grundsätzlich von der Summe der Gewinne des Unternehmers bei der Einkunftsart ausgegangen wurde, in der die Entgelte für die begünstigten Lieferungen und Leistungen enthalten waren³⁾. Da die 50%-Klausel "eine Benachteiligung der auf den Außenhandel spezialisierten Unternehmen (bedeutete), die sich teilweise, was besonders bei den Handelsfirmen zutrifft, im Inlandsmarkt gar nicht betätigen"⁴⁾, wurde jedoch mit Wirkung vom 1.1.1953 eine dreijährige Vortragsfähigkeit der nicht ausnutzbaren Steuervergünstigungen eingeführt⁵⁾. Diese Steuervergünstigungsansprüche konnten in den folgenden drei Jahren aber nur insoweit berücksichtigt werden, als die in diesen Jahren erwirtschafteten Steuervergünstigungsansprüche (auch wenn sie nicht beantragt wurden) unter der für sie maßgebenden Höchstgrenze blieben⁶⁾.

1) Vgl. § 6 AusfFördG.

2) Vgl. Was für die Ausfuhr getan wird, Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung 1951 Nr.44 S.5.

3) Vgl. § 21 AusfFördDV; Abschn.23 Abs.1 AusfFördR. Eine Ausnahme hiervon bildeten die Einkünfte aus Mitunternehmergemeinschaften, da hier die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen ausschließlich für die Mitunternehmergemeinschaft als solche bestand (vgl. Abschn.23 Abs.2 AusfFördR 1953).

4) Nachtrag zum Schriftl. Bericht d. Ausschusses für Finanz- u. Steuerfragen über den Entwurf eines Ges. zur Änd. d. Ges. über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, zu (Bundestags-) Drs. Nr.4536 (1.Wahlperiode) S.2.

5) Vgl. Art.I Ziff.6 mit Art.III Abs.4 AusfFördÄndG v. 6.8.1953.

6) Vgl. Abschn.23 Abs.4 AusfFördR 1953.

Daß sich die gewinn- und ertragsteuerlichen Begünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes durch die Art ihrer Ausgestaltung auch auf Gewinne aus Inlandsumsätzen erstreckten, konnte dabei mit der Begründung, daß diese Gewinne mit Recht zugunsten der im Export anlaufenden und daher oft mit hohen Kosten arbeitenden Betriebe zu schonen sind, ebenso als durchaus im Interesse der Exportförderung liegend betrachtet, wie auch dagegen eingewandt werden, daß dadurch geradezu ein Anreiz zu Schleuderexporten gegeben werde, um die Begünstigungen voll ausnutzen zu können. In der Tat fanden diese, schon vor der Verabschiedung des Gesetzes laut gewordenen Bedenken¹⁾ ihre Bestätigung. So weist Steinberg Anfang November 1955 außer auf den Erfolg der Ausfuhrförderung auch auf "eine sehr bedauernde Entwicklung"²⁾ hin, die das geltende Recht gefördert hat: "Die Tatsache, daß die Vergünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes nicht auf Gewinne aus Auslandsumsätzen beschränkt sind, sondern auch für Gewinne aus Inlandsumsätzen in Betracht kommen, hat manchen Unternehmer, der bisher nicht exportiert hat, veranlaßt, in den Export zu gehen, aus dem einzigen Grund, mit den durch den Export erwirtschafteten steuerlichen Vergünstigungen die hohen Inlandsgewinne zu drücken. Diesen Unternehmern liegt nicht an normalen Gewinnen aus den Exportgeschäften; es liegt ihnen lediglich daran, soviel am Export zu verdienen, daß sie die Steuervergünstigungen in einem für sie lohnenden Umfang bekommen. Sie exportieren deshalb um jeden Preis, d.h. mit Preisunterbietungen, die innerhalb der deutschen Ausfuhrwirtschaft zu einer unsauberen und unheilvollen Konkurrenz geführt haben."³⁾

-
- 1) Vgl. Niewind, Steuerbegünstigung auf falschem Geleise, Handelsblatt 1951 Nr.39 S.5.
 - 2) W. Steinberg, Einige Fragen zum ertragsteuerlichen Ausfuhrförderungsrecht, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1955 S.312 (Sperrung wie im Original).
 - 3) W. Steinberg, ib. (Sperrung wie im Original).

Wie bereits erwähnt, sollten die gewinn- und ertragsteuerlichen Vergünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes ursprünglich für sämtliche in der Zeit vom 1.6.1951 bis zum 31.12.1953 bewirkten Lieferungen und Leistungen und damit auf zweieinhalb Jahre gewährt werden. Durch das Änderungsgesetz vom August 1953 erfolgte eine Verlängerung bis Ende 1955, die jedoch nur für den vom Gewinn absetzbaren Betrag aufrechterhalten wurde. Die Bildung der steuerfreien Rücklage lief auf Grund der im Steuerneuordnungsgesetz 1954 ergangenen Änderung vorzeitig am 31.12.1954 aus¹⁾. Als Ausgleich hierfür wurden die Sätze zur Errechnung des beim Gewinn absetzbaren Betrages für die im Jahre 1955 bewirkten Lieferungen und Beförderungsleistungen um 10% angehoben.

gg) Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen

Die Steuervergünstigungen des Ausfuhrförderungsgesetzes konnten nur von Unternehmern, also solchen Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben²⁾. Voraussetzung war jedoch eine Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG, die sowohl im Jahr der Lieferung oder Leistung als auch in dem Wirtschaftsjahr vorliegen mußte, in dem das Entgelt vereinnahmt worden war³⁾. Der Berechnung des steuerbegünstigten Höchstbetrages entsprechend, war eine ordnungsmäßige Buchführung grundsätzlich auch für sämtliche Einkünfte der Einkunftsart Bedingung, in der die Entgelte für die

1) Wegen Übergangsregelungen vgl. Aktuelle Fragen bei der ertragsteuerlichen Ausfuhrförderung, Der Betrieb 1957 S.1185.

2) Vgl. § 16 AusfFördDV, die auf § 2 UStG u. § 17 UStDB verweist. Wegen Organgesellschaften vgl. § 16 Abs.2 AusfFördDV.

3) Vgl. § 2 Ziff.2 AusfFördG i.d.F. v. 18.9.1953; bei Land- und Forstwirten genügte eine den VOL entsprechende Buchführung (vgl. Abschn.8 Abs.1 AusfFördER 1952).

Lieferungen und Leistungen enthalten waren¹⁾.

Weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen war, daß die Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt erfolgten²⁾. Entgelte aus dem Ausland mußten nach den devisenrechtlichen Bestimmungen vereinnahmt worden sein³⁾. Wurde nur ein Teil des Entgelts im Inland vereinnahmt, dann entfielen die Vergünstigungen⁴⁾. Dem Devisenentgelt war die Lieferung des ausländischen Abnehmers oder des ausländischen Auftraggebers aus dem Ausland gleichgestellt⁵⁾. Die Steuervergünstigungen konnten auch nur dann geltend gemacht werden, wenn das vereinnahmte Entgelt bei den begünstigten Lieferungen (mit Ausnahme der Lieferungen im Transithandel) und Leistungen im Wirtschaftsjahr zusammen 5 000 DM überstieg⁶⁾. Bei Lieferungen im Transithandel mußte der Überschuß der Deviseneinnahmen über die Devisenausgaben im Wirtschaftsjahr mehr als 2 000 DM betragen⁷⁾. Im übrigen waren die begünstigten Lieferungen und Leistungen buchmäßig, der Deviseneingang sowohl buch- als auch bankmäßig nachzuweisen⁸⁾.

Bis zur Änderung des Ausfuhrförderungsgesetzes im August 1953 konnten die Vergünstigungen erst nach erfolgter Lieferung oder Leistung und damit nicht für

-
- 1) Vgl. § 10 AusfFördDV. Das galt nicht für Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft, die bei der Höchstbetragsermittlung - wie dargelegt - außer Ansatz blieben. Die Mitunternehmergemeinschaft galt als Unternehmer i.S. des § 16 AusfFördDV; wegen weiterer Ausnahmen vgl. § 10 AusfFördDV (siehe auch Abschn.8 Abs.2 AusfFördR 1952).
 - 2) Vgl. § 2 Ziff.1 AusfFördG i.d.F. vom 18.9.1953.
 - 3) Vgl. § 13 Abs.1 AusfFördDV.
 - 4) Vgl. Blümich-Falk, l.c. S.319.
 - 5) Vgl. § 13 Abs.2 AusfFördDV.
 - 6) Vgl. § 2 Ziff.4 AusfFördG.
 - 7) Vgl. § 2 Ziff.5 AusfFördG.
 - 8) Einzelheiten zum buchmäßigen Nachweis vgl. § 14 AusfFördDV, § 18 AusfFördR 1953. Zum bankmäßigen Nachweis vgl. § 15 AusfFördDV.

Anzahlungen in Anspruch genommen werden¹⁾. Mit Rücksicht auf die im allgemeinen mit Anzahlungen verbundenen Großaufträge der deutschen Wirtschaft und deren Bedeutung für die Auftragsfinanzierung wurden diese Begünstigungen grundsätzlich ab 1.1.1953²⁾ auch auf die Anzahlungen ausgedehnt³⁾.

3. Die Sondervergünstigungen für die Grundstoffindustrie (§ 36 IHG)

a) Die Sonderabschreibungen im Rahmen des Investitionshilfegesetzes

Für die Finanzierung der Investitionen zur Beseitigung der im Verlaufe der Korea-Krise aufgetretenen Produktionsengpässe in den Grundstoffindustrien, die gegen Ende 1950 eine weitere Aufwärtsentwicklung von Produktion und Beschäftigung behinderten und die dringend erforderliche Steigerung der Ausfuhr in Frage stellte, stand eine ganze Reihe von Plänen zur Diskussion.

Eine kurzfristige Aufbringung der hierzu erforderlichen Mittel über den noch unentwickelten Kapitalmarkt war nicht zu erwarten. Ganz abgesehen davon war es - wie bereits erwähnt - den Unternehmungen auf Grund der alliierten Gesetzgebung größtenteils gar nicht möglich, mit Emissionen an den Kapitalmarkt heranzutreten. An einen massiven Krediteinsatz war angesichts der von der Korea-Krise heraufbeschworenen wirtschaftspolitischen Lage nicht zu denken, zumal wenn man berücksichtigt, daß es sich in den Grundstoff- und Energiebereichen regelmäßig um Investitionen mit einem sehr hohen Einkommenseffekt handelt.

1) Vgl. § 2 Ziff.2 AusfFördG v. 28.6.1951.

2) Bei Lieferungen durch Freihafenhersteller schon für solche, die nach dem 31.12.1951 bewirkt worden sind.

3) Vgl. § 2 Ziff.1 AusfFördG i.d.F. v. 18.9.1953.

Die von verschiedenen Seiten vorgelegten Pläne stellten deshalb im wesentlichen darauf ab, die erforderlichen Mittel auf dem Wege der Umlenkung entweder aus der Konsumsphäre oder der Produktionssphäre aufzubringen. Zur ersten Kategorie gehörten die vom Bundesfinanzministerium propagierte Sonderumsatzsteuer, eine differenzierte Verbrauchsteuer nach dem Vorbild der englischen Purchase Tax¹⁾, Erhards Plan eines Aufbau-Sparens (Sparmarken-Plan)²⁾ sowie Zwangssparpläne für gewisse Grenzen übersteigende Einkommen³⁾, die eine Drosselung des gehobenen Konsums zugunsten der strukturbedingten Grundstoffinvestitionen zum Ziel hatten. Die übrigen Pläne verfolgten eine Abschöpfung der disponiblen Mittel der Unternehmungen, insbesondere der Abschreibungsquoten⁴⁾, zur Verminderung der internen Finanzierung von Investitionen, wobei die gewerkschaftlichen Forderungen, nach denen auch sämtliche Gewinne nach Abzug der Steuern und einer Höchstdividende von 4% sowie 80% der ausleihungsfähigen Mittel der

-
- 1) Außer der Beschaffung der Investitionsmittel für die Engpaßbereiche, der Verringerung der übermäßigen Nachfrage und des Einfuhrsogs unter gleichzeitiger Förderung des Exports zum Ausgleich der Zahlungsbilanz sollte sie auch die Mehrbelastung des Bundeshaushalts durch Subventionen und die Rentenerhöhung decken; vgl. Ein Schritt zum Sozialismus, Der Volkswirt 1951 Nr.11 S.9.
 - 2) Belastung weiter Bereiche des gehobenen Konsums durch den Erwerb von Sparmarken. Die zwangsgesparten Beträge sollten nach Ablauf von 7 bis 10 Jahren den Sparern zuzüglich Zinsen zurückerstattet werden; vgl. Die Grundstoffindustrie baut aus, Der Volkswirt 1951 Nr.26 S.10. Derartige Pläne dürften jedoch nicht ohne jeden Widerspruch sein, denn entweder sie bringen einen zu Buche schlagenden Ertrag, und es tritt nur eine unwesentliche Konsumeinschränkung ein, oder aber die wirksame Konsumreduzierung führt zu einem unzureichenden Aufkommen.
 - 3) Vgl. Zuviel Sparpläne und Illusionen, Der Volkswirt 1951 Nr.11 S.8.
 - 4) Im allgemeinen als "Abs-Plan" bezeichnet. Die Abschöpfung eines gewissen Prozentsatzes der steuerlich anerkannten Absetzung für Abnutzung durch deren zwangsweise Anlage in Titeln des Kapitalmarktes wurde auch vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium befürwortet; vgl. 20.Gutachten vom 10.12.1950: "Kapitalmarktpolitik und Investitionspolitik", Abschn.II Ziff.8.

Lebens- und gewisser Sachversicherungen einschließlich vier Fünftel der Neuzugänge bei den Sparkassen herangezogen werden sollten, wohl am weitesten gingen¹⁾.

Die Diskussion um die verschiedenen Pläne beendete das Angebot des Gemeinschaftsausschusses der deutschen gewerblichen Wirtschaft vom 9.4.1951, demzufolge sich 'die gewerbliche Wirtschaft' bereit erklärte, im Jahre 1951/52 freiwillig 1 Mrd. DM "im Weg der Selbsthilfe durch eine Umlage aufzubringen"²⁾ und auf diese Weise vorübergehend Mittel für die Schlüsselindustrien zur Verfügung zu stellen, die sonst für Eigeninvestitionen disponibel gewesen wären.

Man wird sich allerdings wohl einige Mühe geben müssen, in diesem, in die 'Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft' eingegangenen Angebot "überhaupt eine 'Selbsthilfeaktion' sehen zu können"³⁾, als welche diese 'freiwillige Zwangsanleihe', viel gerühmt, hingestellt wurde⁴⁾. Schließlich konnte das Gesetz nur

-
- 1) Vgl. Aushebung des Sparkapitals? Der Volkswirt 1951 Nr.14 S.9.
 - 2) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung des Regierungsentwurfs zum Investitionshilfegesetz in der 158.Bundestagssitzung v. 9.7.1951 S.6293 A.
 - 3) Theo Eymüller, Kapitalhilfe durch die Industrie, Der Volkswirt 1951 Nr.16 S.10.
 - 4) Diese Ansicht dürfte auch in den Bundestagsdebatten zum IHG bzw. dessen Änderungsgesetzen seine Bestätigung finden. So führte z.B. der Abg. Rademacher bei den Beratungen des Gesetzentwurfes zur Änderung des IHG v. 14.6.1952 (Bundestags-Drs. Nr.3463) in der 220.Bundestagssitzung v. 26.6.1952 (S.9768 B) aus: "Es wird immer so dargestellt, als ob der Gemeinschaftsausschuß - und ich gehöre diesem Gemeinschaftsausschuß an - im Auftrage aller Abgabepflichtigen handle. Ich stelle ausdrücklich fest, daß weder überall in den deutschen Handelskammern noch in den Wirtschaftsverbänden in einwandfreier Weise eine Mehrheit für dieses Gesetz bekundet wurde." Oder Abg. Etzel bei der 3.Beratung des IHG auf der 181.Bundestagssitzung v. 13.12.1951 (S.7544 D), der vermerkt, "daß dieses Gesetz ursprünglich zwar von den Spitzenverbänden der gewerblichen Wirtschaft als eine Möglichkeit für die Umlenkung von Investitionen angeboten worden ist", jedoch gleichzeitig darauf hinweist, "wie sehr, wenn ich mich mal so ausdrücken darf, die Gefolgschaftsleute dabei versagt haben". Auch der BDI weist im Jahresber. v. 1.6.51-30.4.52 (S.77) darauf hin, daß es schließlich gelang, "das Investitionshilfegesetz gegen heftige Widerstände - zum Teil auch aus Kreisen der Wirtschaft - durchzubringen".

nach Einfügung einer massiven Sonderabschreibungsbe-
günstigung in Form des § 36 IHG die erforderliche par-
lamentarische Mehrheit erlangen¹⁾. Der Grund für die
Aufnahme dieser Vorschrift "war die Erkenntnis, daß die-
se 1 Milliarde DM grundsätzlich nicht genügt, den In-
vestitionsbedarf im gesamten abzudecken, und die Notwen-
digkeit, sich darüber hinaus schon jetzt Gedanken über
die weitere Finanzierung zu machen"²⁾. Die finanziellen
Voraussetzungen für die wirksame Ausnutzung der Steuer-
begünstigung sollten durch die in § 37 IHG aufgenommene
"Wiederherstellung geordneter Preisverhältnisse", d.h.
durch die Anpassung der Preise der Grundstoffindustrien
an die der übrigen Wirtschaftszweige, geschaffen werden.

Mit der Intervention zugunsten der strukturbedingten
Investitionen im Grundstoffsektor hatte man sich aller-
dings reichlich Zeit gelassen. So zog es das Parlament
vor, das Gesetz zunächst einmal über die Parlamentsferien
hinwegzuschleppen, so daß mit seiner Verabschiedung im
Januar 1952 zumindest für die Aufbringungsumlage in
der Tat der günstigste Zeitpunkt versäumt wurde³⁾,

- 1) Vgl. die Ausführungen des Abg. Preusker auf der
219.Bundestagssitzung v. 18.6.1952 S.9655 B; vgl.
auch die Darlegungen des Abg. Kurlbaum auf der
176.Bundestagssitzung v. 22.11.1951 S.7261 B.
- 2) Abg. Etzel als Berichterstatter des Ausschusses für
Wirtschaftspolitik zu dessen Beschlüssen zum IHG auf
der 176.Bundestagssitzung v. 22.11.1951 S.7249 D/7250 A.
- 3) Bundeswirtschaftsministerium schon in seinem 26.
Gutachten v. 9.10.1951 (Abschn.II Ziff.8). Mit al-
ler Deutlichkeit tritt dies jedoch bei den Bera-
tungen der verschiedenen Gesetzentwürfe und Ände-
rungsgesetze zum IHG zutage, die großenteils gerade
aus diesem Versäumnis geboren wurden. Es dürfte auch
von Interesse sein, zu vermerken, daß gegen das IHG
1000 Firmen aus der gesamten Bundesrepublik, reprä-
sentiert durch 78 Beschwerdeführer (allerdings ohne
Erfolg) Verfassungsbeschwerde eingelegt hatten, wäh-
rend nach Angaben von Staatssekretär Hartmann vom
Bundesfinanzministerium 30000 Firmen "zur Selbsthilfe
griffen" und weder auf die Aufforderungen noch auf
die Mahnungen der Finanzämter geantwortet haben. Die
Finanzverwaltung prägte für diese den Ausdruck "die
Taubstumm". (Abg. Kirchhoff bei der 2. u. 3.Bera-
tung des IH-Schlußgesetzes, 65.Bundestagssitzung v.
28.1.1955 S.3358 D.) 55 Mill. DM mußten gestundet
werden.

zumal da der Korea-Aufschwung bereits um die Jahresmitte 1951 abgeklungen war und im Konsumgüterbereich sogar einer leichten Absatzstockung Platz gemacht hatte, so daß mit diesem Wandel der wirtschaftlichen Verhältnisse auch die Widerstände gegen die Investitionshilfe immer stärker wurden.

b) Die begünstigten Wirtschaftszweige

In der Fassung des Investitionshilfegesetzes vom 7.1.1952 erstreckte sich die Bewertungsfreiheit des § 36 IHG auf die eisenschaffende Industrie, die Energiewirtschaft, den Kohle- und den Eisenerzbergbau. Der Kreis der begünstigten Industriezweige deckte sich somit nicht mit den in § 1 IHG als förderungsbedürftig anerkannten Industriezweigen, da einmal die Wasserwirtschaft fehlte, auf der anderen Seite der Eisenerzbergbau in die Vergünstigung mit einbezogen wurde, der nicht für die Zuteilung von Investitionshilfemitteln bestimmt war. Durch das bereits am 22.8.1952 - also noch im gleichen Jahre - ergangene Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft¹⁾ wurde jedoch die Wasserwirtschaft ebenfalls in § 36 IHG aufgenommen²⁾. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit war, daß die Unternehmen ihren Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs.1 oder § 5 EStG ermittelten³⁾.

c) Die begünstigten Wirtschaftsgüter

Der Zwecksetzung des Investitionshilfegesetzes entsprechend, war für die Unternehmen der bezeichneten Wirtschaftszweige die Anschaffung oder Herstellung

1) BGBI 1952 I S.585.

2) Vgl. Art.1 Ziff.13 ÄndIHG v. 22.8.1952.

3) Vgl. § 36 Abs.1 IHG.

sämtlicher Wirtschaftsgüter begünstigt, die unmittelbar und ausschließlich der Steigerung der Kohle- oder Eisenerzförderung, der Eisen- oder Stahlerzeugung einschließlich der Eisen- oder Stahlmaterialerzeugung, der Energieerzeugung oder -verteilung oder der Wasserwirtschaft zu dienen bestimmt und geeignet waren. Ihre Anschaffung mußte volkswirtschaftlich förderungswürdig sein. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen war durch eine entsprechende Bescheinigung der obersten Landesbehörde nachzuweisen¹⁾.

Zeitlich erstreckte sich die Vergünstigung ursprünglich auf die in der Zeit vom 1.1.1952 bis 31.12.1954 ganz oder teilweise angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter, wobei zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten auch die vor dem 1.1.1952 entstandenen DM-Aufwendungen zählten²⁾. Die Vergünstigung konnte auch für in diesem Zeitraum aufgewendete Teilherstellungskosten oder geleistete Anzahlungen in Anspruch genommen werden, selbst wenn die Lieferung oder Fertigstellung erst in einem späteren Zeitpunkt erfolgte. Die Summe der Abschreibungen auf ein Wirtschaftsgut durfte in diesem Fall nicht höher sein als die Summe der Abschreibungen, die nach Lieferung oder Fertigstellung des Wirtschaftsgutes zulässig gewesen wäre³⁾. Die steuerliche Vergünstigung wurde jedoch durch das dritte Änderungsgesetz zum Investitionshilfegesetz vom 19.12.1954 auch auf die im Jahre 1955 ganz oder zum Teil angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter ausgedehnt, die bereits vor dem 1.1.1955 bestellt worden waren, womit den Wünschen der Wirtschaft wenigstens zum Teil Rechnung getragen wurde⁴⁾. Die Verlängerung erfolgte vor allem auch deshalb, weil die

1) Vgl. § 36 Abs.2 Ziff.1, 2 u. 4 IHG i.d.F. des ersten AndIHG v. 22.8.1952.

2) Vgl. § 36 Abs.1 i.d.F. v. 7.1.1952; § 8 Abs.1 Satz 3 Zweite IHDV v. 23.8.1952, BGBl 1952 I S.587.

3) Vgl. § 8 Zweite IHDV.

4) Vgl. Rudolf Thiel, Gegenwartsfragen des Einkommensteuerrechts, Steuerberater-Jahrbuch 1954/55, Köln 1954 S.301.

Unternehmen in großem Umfang kurz- und mittelfristige Kredite aufnehmen, um bis Ende 1954 hohe Anzahlungen für die Investitionen der nächsten Jahre leisten zu können und so die Abschreibungsmöglichkeiten auch für diese Anlagen soweit als möglich auszunutzen, so daß sich bei den Zulieferindustrien Auftragshäufungen ergaben, von denen man Preissteigerungen befürchtete¹⁾. Schließlich hielt man auch den ursprünglichen Begünstigungszeitraum bei den sich im allgemeinen über mehrere Jahre erstreckenden Bauzeiten der Anlagen in der Grundstoffindustrie für zu kurz²⁾.

d) Bindung der Sonderabschreibungsbeträge
an neue Investitionen

Eine weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme des § 36 IHG war, daß Beträge in Höhe der Sonderabschreibungen für die Beschaffung weiterer nach dieser Vorschrift begünstigter Wirtschaftsgüter unverzüglich verwendet wurden³⁾. Diesen Verwendungsnachweis betrachtete die Finanzverwaltung nur dann als erbracht, wenn ein anderes Wirtschaftsgut beschafft wurde. Nicht möglich war also, auf einen Teil einer Anschaffung oder Herstellung die Abschreibung nach § 36 IHG vorzunehmen und den anderen Teil derselben Anschaffung oder Herstellung als Verwendung i.S. dieser Bestimmung zu behandeln. Es wurden jedoch auch von der Finanzverwaltung keine Bedenken dagegen erhoben, bei gleichzeitiger Anschaffung mehrerer Wirtschaftsgüter die Anschaffungen wechselseitig als Verwendung anzusehen⁴⁾.

1) Vgl. Übergangsregelung zur Abschreibungsfreiheit nach § 36 Investitionshilfegesetz, Der Betrieb 1954 S.1051; Monatsberichte der BdL, März 1954 S.13.

2) Vgl. Schriftl. Bericht des Ausschusses für Wirtschaftspolitik v. 18.11.1954, zu (Bundestags-) Drs. 988 (2.Wahlperiode) S.2.

3) Vgl. § 36 Abs.2 Ziff.3 IHG.

4) Vgl. van der Velde, Zur Auslegung des § 36 des Investitionshilfegesetzes, Der Betrieb 1954 S.421.

Von den mit Hilfe dieser Abschreibungsbeträge beschafften begünstigten Wirtschaftsgütern konnten - bei erneutem Nachweis der Voraussetzungen - wiederum die Sonderabschreibungen nach § 36 IHG berechnet werden, die dann ihrerseits wieder in die nach dieser Vorschrift begünstigten Investitionen zu leiten waren. In § 36 IHG wurde also mit der Reinvestitionsbedingung praktisch das zur gesetzlichen Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung erhoben, was die übrige Wirtschaft in den vorangegangenen Jahren unter Ausnutzung der Sonderabschreibungen der Siebener-Gruppe und der Schaffung zusätzlicher Abschreibungsmöglichkeiten mit Hilfe des DM-Bilanzgesetzes praktiziert hatte. Er zielte insofern auf eine Ausnutzung des in den Abschreibungen und ganz besonders in fortlaufenden Sonderabschreibungen liegenden multiplikativen Finanzierungseffektes ab. So bezeichnete es auch Schäffer als einen Grundgedanken dieser Vorschrift, die "Investierung (sc. in der Grundstoffindustrie), die durch das Opfer der Konsumgüterindustrie mitaufgebracht wird, möglichst wirksam zu gestalten, indem man sie sich immer wieder regenerieren, immer wieder fortsetzen läßt". "In diesem Gesetz ist der Anreiz gegeben, daß die Mittel, die hier gewonnen werden, nicht irgendwie verschwinden, sondern sich immer wieder neu in Investitionen umsetzen."¹⁾

Mit der Beschränkung der Vergünstigung auf volkswirtschaftlich förderungswürdige Investitionen und dem Verwendungsnachweis der Abschreibungsbeträge enthielt § 36 IHG starke Elemente der Investitionslenkung, die einen möglichst rationalen Einsatz der Mittel verfolgten und eine investitions- und damit auch wirtschaftspolitische "Verwässerung" der Maßnahmen zu unterbinden suchten²⁾.

1) Bundesfinanzminister Schäffer auf der 179. Bundestagssitzung v. 6.12.1951 S.7397 B.

2) Vgl. die Ausführungen des Abg. Etzel auf der 181. Bundestagssitzung v. 13.12.1951 S.7545 A.

e) Umfang und Bedeutung der Vergünstigung

aa) Das Ausmaß der Bewertungsfreiheit

Die Vergünstigung des § 36 IHG bot der Grundstoffindustrie Abschreibungsmöglichkeiten in der Art der §§ 7a und 7e EStG, allerdings in größerem Ausmaß als diese Vorschriften. Und zwar nicht nur dadurch, daß sich die steuerliche Begünstigung der Investition beweglicher Anlagegüter nicht mehr auf (wenn auch noch so weit gefaßte) "Ersatzbeschaffungen" beschränkte, was sich schon aus den unterschiedlichen Zielsetzungen dieser Maßnahmen erklärt (hier: Anpassung der Produktionskapazität der Grundstoffindustrie an die der vorgeprellten Industriezweige, also Beseitigung von Unausgeglichenheiten in der vertikalen Produktionsstruktur; dort: Ankurbelung und Förderung des ersten wirtschaftlichen Wiederaufbaus). Hinzu kommt, daß die Höhe der Sonderabschreibungen für bewegliche Anlagegüter, die 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrug, im Gegensatz zur Regelung in § 7a EStG nicht mehr absolut begrenzt und die Sonderabschreibungsmöglichkeit für unbewegliche Anlagegüter mit einem Satz von 30% praktisch doppelt so groß war wie die des § 7e EStG, was naturgemäß den Zweck verfolgte, daß die Anstrengungen für die notwendigen Erweiterungen in den Grundstoffindustrien "durch die nachträgliche befristete Gewährung der gleichen Vergünstigungen, die die übrige Wirtschaft besessen hat, nun mit der allergrößten Beschleunigung ... verstärkt"¹⁾ wurden.

Für die in der Zeit vom 1.1.1952 bis 31.12.1954 ganz oder zum Teil angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter konnten diese Sonderabschreibungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Jahren vorgenommen werden. Die Sonderabschreibungen für die unter die Übergangsregelung

1) Abg. Preusker auf der 179. Bundestagssitzung v. 6.12.1951 S.7395 B.

fallenden, bis zum 31.12.1954 bestellten und im Jahre 1955 angeschafften (angezählten) oder (teil-) hergestellten Anlagen waren nur noch auf die Jahre 1955 und 1956 verteilbar, so daß sich an dem ursprünglich festgesetzten Abschreibungszeitraum von 1952 bis 1956 nichts änderte.

Während der für die Verrechnung der Sonderabschreibungen vorgesehenen drei bzw. zwei Jahre billigte das Gesetz außerdem die vollen Abnutzungsabsetzungen zu, wohingegen über ihre Berechnung nach Ablauf dieses Zeitraums nichts bestimmt wurde. Die Zweite Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft ordnete deshalb entsprechend der gesetzlichen Regelung in den §§ 7a, 7b, 7d und 7e EStG an, daß sich diese nach dem verbliebenen Restwert und der Restnutzungsdauer zu richten haben¹⁾. Demgegenüber sprach der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 13.5.1958²⁾ den Steuerpflichtigen mangels andersartiger gesetzlicher Regelung das Recht zu, auch nach Ablauf der Drei- bzw. Zweijahresfrist die Absetzungen gemäß § 7 EStG nach den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und der gesamten Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter zu bemessen. Das hatte zur Folge, daß die Vergünstigung des § 36 IHG zu einer Verkürzung der Gesamtabschreibungsdauer der beweglichen Anlagegüter um 50% und der unbeweglichen Anlagegüter um 30% und damit zu einer zusätzlichen Vergünstigung führte, die nicht als in der Absicht des Gesetzgebers gelegen bezeichnet werden kann³⁾. Der in der Vergünstigung enthaltene vermeintliche "Staatskredit"⁴⁾ wurde damit also nicht mehr in jedem Fall "auf eine Zeit von drei Jahren"⁵⁾ (bzw. zwei Jahren) gegeben und von diesem Zeit-

1) Vgl. § 8 Abs.3 Satz 2 Zweite IHdV.

2) BFH-Urteil v. 13.5.1958, I 99/57 U (BStBl 1958 III S.317).

3) Vgl. Abg. Preusker auf der 179.Bundestagssitzung v. 6.12.1951 S.7395 C; Schriftl. Bericht des Ausschusses für Wirtschaftspolitik v. 18.11.1954, zu (Bundestags-) Drs. 988 (2.Wahlperiode) S.2.

4) Abg. Preusker auf der 179.Bundestagssitzung v. 6.12.1951 S.7395 C.

5) Abg. Preusker, ib.

punkt ab sukzessive zurückgezahlt; seine Laufzeit wurde nunmehr grundsätzlich von der Nutzungsdauer der Anlagegüter bestimmt. So traten bei einem beweglichen Anlagegut mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren anstelle der 3 bzw. 2 Jahre jetzt 10 Jahre, bei unbeweglichen Anlagegütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 30 Jahren nunmehr 21 Jahre. Da rechtskräftige Veranlagungen auf der Grundlage der für rechtsunwirksam erklärten Vorschrift¹⁾ in der Regel nur für 1955 vorlagen²⁾, ergab sich ein vorübergehender Nachteil regelmäßig nur für die im Jahre 1952 beschafften begünstigten Wirtschaftsgüter, indem für diese in 1955 im Hinblick auf das Urteil des Bundesfinanzhofes zu geringe Absetzungen gemäß § 7 EStG verrechnet wurden³⁾.

bb) Die materielle Bedeutung des § 36 IHG

Was nun die Bedeutung des § 36 IHG für die Durchführung der Investitionen anbetrifft, so wurde schon in den Beratungen des Investitionshilfegesetzes von seinen Kritikern geltend gemacht, daß das Schwergewicht der Investitionshilfe mit der Einfügung des § 36 nicht mehr auf der einen Milliarde Aufbringung, sondern auf dem neu eingefügten § 36 liege⁴⁾.

Betrachtet man die Finanzplanung der Investitionshilfe-Vorhaben, wie sie aus den Verwendungsnachweisen

1) Sc. § 8 Abs.3 Satz 2 Zweite IHDV.

2) Vgl. RdAnw. der OFD Koblenz S 2132 iA - St 312 v. 10.3.1959, angeführt bei H. Stegmaier, Sonderabschreibungen nach § 36 IHG, Finanz-Rundschau 1959 S.263.

3) Obschon die Nachholung der Abnutzungsabsetzungen theoretisch erst im Anschluß an die normalen Absetzungen, also nach Ablauf des durch die Sonderabschreibungen verkürzten Abschreibungszeitraums erfolgen kann bzw. konnte, bot sich jedoch bei der nächsten Betriebsprüfung in aller Regel die Möglichkeit einer Berichtigung der in Frage kommenden Veranlagung. Vgl. RdAnw. der OFD Koblenz v. 10.3.1959, l.c.

4) Abg. Juncker auf der 176. Bundestagssitzung v. 22.11.1951 S.7266 A.

hervorgeht, die dem Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe zum 31.3.1955 vorgelegt wurden, so ergibt sich im einzelnen der aus Tabelle 11 zu entnehmende Anteil der bewilligten Investitionshilfemittel an den veranschlagten Gesamtkosten. Der Anteil der Investitionshilfemittel an den Gesamtkosten der mit ihrer Hilfe geförderten Investitionen war also in den Sparten mit dem stärksten Investitionsbedarf nicht sehr hoch, so daß - wie aus der weiter unten folgenden Übersicht hervorgeht - auch der größte Teil der Finanzierung der Investitionshilfe-Vorhaben den Eigen- und sonstigen Mitteln vorbehalten blieb. Tatsächlich war es ja auch die Erkenntnis der Unzulänglichkeit der einmaligen Erhebung einer zweckgebundenen Repartitionsabgabe in Höhe von 1 Mrd. DM zugunsten der Grundstoffinvestitionen, die ("in letzter Minute"¹⁾) zur Einfügung einer kräftigen Sonderabschreibung führte, obschon noch bei der Begründung der Regierungsvorlage des Investitionshilfegesetzes die "Selbstfinanzierung der Grundstoffindustrien" von Schäffer zu denjenigen potentiellen Wegen zur Beseitigung der Engpaß-Situation im Grundstoffsektor gezählt wurde, die "von vornherein ausscheiden (müssen)", zumal da "die Selbstfinanzierung ... nur über den Preis, d.h. über Preiserhöhungen möglich (wäre), die sich heute ohne weiteres verbieten"²⁾.

Auch von dem Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, dem die Zuteilung der Mittel oblag, ist stets auf die Funktion der Aufbringung als "Initialzündung" hingewiesen und unterstrichen worden, daß die von der Grundstoffindustrie und den Versorgungsbetrieben selbst oder aus anderen Quellen

-
- 1) Abg. Kurlbaum auf der 181. Bundestagssitzung v. 13.12.1951 S.7542 B.
 - 2) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung des Regierungsentwurfs zum Investitionshilfegesetz auf der 158. Bundestagssitzung v. 9.7.1951 S.6293 A.

Tab. 11

Gesamtkosten der Investitionshilfe-Vorhaben

Stand 31.3.1955

Geförderte Investitionen	Anzahl der geforderten Betriebe	Veranschlagte Gesamtkosten in 1 000 DM	Bewilligte Investitionshilfemittel		Spalte 4 in % von Spalte 3
			3	4	
1	2				5
Kohle	34	1 597 075		228 210	14,3
Eisen und Stahl	22	1 264 084		296 500	23,5
Elektrizitätsversorgung	34	1 387 593		241 750	17,4
Gasversorgung	48	214 690		106 095	49,4
Wasserversorgung	48	232 038		77 445	33,4
Waggonbau der Bundesbahn	1	50 000		50 000	100,0
Insgesamt	187	4 745 480		1 000 000	21,1

Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe,
Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1. Juli 1954 bis 30. Juni 1955) S. 24.

aufzubringenden Finanzierungsmittel um ein Mehrfaches über die Investitionshilfe hinausgehen¹⁾.

Tab.12

Finanzierungsquellen
der Investitionshilfe-Vorhaben
Stand 31.3.1955²⁾

Finanzierungsmittel	1 000 DM	in %
Bewilligte Investitions- hilfemittel	1 000 000	21
Vorgesehene Eigenmittel der Begünstigten, z.T. nach § 36 u. § 21 Abs.2 IHG	2 227 000	47
Sonstige Mittel	1 518 000	32
Gesamtsumme	4 745 000	100

Der Anteil der Sonderabschreibungen nach § 36 IHG an den mit 2,23 Mrd. DM ausgewiesenen Eigenmitteln, in denen auch die Aufbringungsbeträge der begünstigten Unternehmungen enthalten sind, welche diesen zur Finanzierung ihrer eigenen Projekte (nach § 21 Abs.2 IHG) belassen wurden, läßt sich nicht genau ermitteln, "weil das Investitionshilfe-Gesetz auch die sonstigen - die Grundstoffherzeugung fördernden - Investitionen steuerlich begünstigte und daher die auf die eigentlichen Investitionshilfe-Projekte vorgenommenen Sonderabschreibungen in vielen Fällen nur kalkulatorisch

-
- 1) Vgl. Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Jahresbericht für das erste Geschäftsjahr (Rumpfgeschäftsjahr 10.1. - 30.6.1952) S.8 (auch S.13); Jahresbericht für das zweite Geschäftsjahr (1.Juli 1952 - 30.Juni 1953) S.10.
 - 2) Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1.Juli 1954 - 30.Juni 1955) S.24.

aufgeschlüsselt werden können" ¹⁾). Nach den Annahmen des Kuratoriums für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe ist schätzungsweise "annähernd die Hälfte der Finanzierung aus eigenen Mitteln, d.h. über DM 1 Milliarde, auf Sonderabschreibungen zurückzuführen" ²⁾). Man wird dem Anteil der Sonderabschreibungen durchaus eine Größenordnung von etwa 1,5 Mrd. DM zuerkennen können ³⁾).

Nun erstreckte sich die Vergünstigung des § 36 IHG nicht nur auf die aus der Aufbringungsumlage geförderten Investitionen. Die Sonderabschreibungen übten darüber hinaus "einen wesentlichen Einfluß auf die gesamte Investitionstätigkeit der Grundstoffindustrie auch außerhalb der Investitionshilfe-Objekte" ⁴⁾ aus, zumal da nicht nur die aus Investitionshilfemitteln unterstützten Betriebe, sondern grundsätzlich sämtliche Betriebe der begünstigten Wirtschaftszweige die Sonderabschreibungsmöglichkeiten ausnutzen konnten.

1) Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Gesamtbericht über die Durchführung der Investitionshilfe und Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1.Juli 1954 bis 30.Juni 1955) S.26.

2) Ib.

3) Am 31.3.1955 waren 85% der sich auf 4,75 Mrd. DM belaufenden Gesamtkosten der Investitionshilfe-Vorhaben verausgabt. (vgl. S.16 des vierten Jahresberichts). Es kann angenommen werden, daß dieser Betrag 1955 wenigstens 90% erreichte. Sonderabschreibungen nach § 36 IHG konnten letztmalig für die in 1955 investierten Beträge berechnet werden. Geht man davon aus, daß die neu erstellten Anlagen zu 70% aus beweglichen Anlagegütern und zu 30% aus unbeweglichen Anlagegütern bestanden, was nach den Feststellungen des Kuratoriums über die Verteilung der Investitionen (vgl. S.28 des vierten Jahresberichts) durchaus angängig ist, würden sich 1,88 Mrd. DM Sonderabschreibungen nach § 36 IHG errechnen. Die Selbstaufbringungsmittel gem. § 21 Abs.2 IHG dürften 170 Mill. DM kaum überschritten haben (soweit aus dem stat. Anhang über Aufbringungssoll und Aufkommen zum fünften Jahresbericht zu schließen ist).

4) Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1.Juli 1954 bis 30.Juni 1955) S.27.

"Infolge dieser Breitenwirkung des § 36 IHG vermag der Verwendungsnachweis der Investitionshilfe mithin nur einen Teilausschnitt wiederzugeben."¹⁾

Wegen der nur sporadisch durchgeführten Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistiken liegen genaue Zahlen über die Gesamtinanspruchnahme des § 36 IHG lediglich für 1954 vor. Jecht schätzt die Inanspruchnahme der Vergünstigung im Jahre 1952 auf 600 Mill. DM²⁾. In den parlamentarischen Beratungen über Änderungsanträge zum Investitionshilfegesetz wurde ein Betrag von 750 Mill. DM genannt³⁾. Für das Jahr 1953 vermag die Statistik über die Abschlüsse der Aktiengesellschaften einen gewissen Anhalt zu bieten, welche für die erfaßten Unternehmungen eine Inanspruchnahme des § 36 IHG in Höhe von 444,2 Mill. DM ausweist⁴⁾. Dieser Betrag kann jedoch selbst für die in die Untersuchung einbezogenen Unternehmen nur als eine Untergrenze der Inanspruchnahme betrachtet werden, da zahlreiche Unternehmen ihre Sonderabschreibungen gemäß § 36 IHG in einer Summe mit den übrigen Abschreibungen vom Anlagevermögen absetzten. "In diesen Fällen ist es nicht möglich, sie gesondert zu erfassen. Bei den als Posten der Passivseite gezeigten Sonderwertberichtigungen handelt es sich demnach nur um einen Teilbetrag ... Die in den Geschäftsberichten vielfach gegebenen Hinweise lassen aber vermuten, daß der Gesamtbetrag der 36er Abschreibungen noch weit höher ist."⁵⁾ Hinzu kommt, daß die Statistik nicht sämtliche Unter-

1) Kuratorium für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1. Juli 1954 bis 30. Juni 1955) S. 27.

2) Vgl. Horst Jecht, Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Einkommensbildung und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd. 13, Berlin 1957 S. 152.

3) Vgl. 220. Bundestagssitzung v. 26. 6. 1952 S. 9774 C, 219. Bundestagssitzung v. 18. 6. 1952 S. 9663 A.

4) Die Abschlüsse der Aktiengesellschaften für die Geschäftsjahre 1952 und 1953, Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd. 131 S. 18.

5) Ib.

nehmungen der hier interessierenden Wirtschaftszweige umfaßt¹⁾, so daß auch im Jahre 1953 die Sonderabschreibungen nach § 36 IHG etwa bei 700 bis 750 Mill. DM gelegen haben dürften. Im Jahre 1954 betrug die Inanspruchnahme des § 36 IHG nach der für dieses Jahr vorliegenden Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik 855,725 Mill. DM²⁾. Dieser Betrag überstieg die Inanspruchnahme der einzelnen sonstigen Vergünstigungen um ein Vielfaches. Allein 849,820 Mill. DM der Sonderabschreibungen nach § 36 IHG entfielen auf die Körperschaftsteuer, womit die Inanspruchnahme dieser einen Sondervergünstigung durch Körperschaftsteuerpflichtige die Gesamtinanspruchnahme der im Jahre 1954 noch offenen Sondervergünstigungen der hier in Betracht stehenden Art³⁾ durch die Einkommensteuerpflichtigen (797,776 Mill. DM) noch um rd. 52 Mill. DM überstieg⁴⁾. Eine Inanspruchnahme, wie sie § 36 IHG zu verzeichnen hatte, ist bei den §§ 7a und 7e EStG nie erreicht worden. Die hohen Sonderabschreibungen im Jahre 1954 werden sich zum großen Teil damit erklären, daß die Unternehmen - wie bereits dargelegt - 1954 noch hohe Anzahlungen für Investitionen späterer Jahre leisteten, um sich auch für diese die Sonderabschreibungen nach § 36 IHG zu sichern. Wie eine Untersuchung des Unternehmensverbandes Ruhrbergbau für die Unternehmen des Steinkohlenbergbaus zeigt, war auch der Anteil der Sonderabschreibungen an den Anlagenzugängen dieser Unternehmen 1954 größer als im Vorjahr⁵⁾. Der

-
- 1) Das gilt schon für die Zahl der Aktiengesellschaften in Bergbau, Energiewirtschaft und Eisen- und Stahlindustrie. Vgl. Die Abschlüsse der Aktiengesellschaften für die Geschäftsjahre 1952 und 1953, l.c. S.5.
 - 2) Vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S.437.
 - 3) Siebener-Gruppe; Abschn.125a EStE 1954; §§ 3 und 4 AusfFördG; § 36 IHG; §§ 76-78 EStDV 1955.
 - 4) Vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S.436 f.
 - 5) Vgl. Der Ruhrbergbau im Spiegel der Bilanzen, Der Volkswirt 1955 Nr.45 S.31; Bergbau-Bilanzen mit besserer Finanzstruktur, Handelsblatt 1955 Nr.133 S.5; Ruhrzechen brauchen noch viel Kapital, Industriekurier 1955 Nr.177 S.5.

Anteilsatz von 40% (1953: 34%)¹⁾ läßt darauf schließen, daß die Sonderabschreibungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Neuzugänge 1954 nahezu vollkommen ausgenutzt wurden²⁾.

Für die Intensivierung der Investitionsgüterkonjunktur in der zweiten Jahreshälfte 1954 war "das bevorstehende Auslaufen der steuerlichen Abschreibungsvergünstigungen auf Grund des § 36 des Investitionshilfegesetzes"³⁾ in beträchtlichem Maße mitverantwortlich. "So hat insbesondere der Ablauf der Frist, die das Investitionshilfegesetz für die Bestellung der Anlagegüter vorsah, für die die Abschreibungsvergünstigungen dieses Gesetzes in Anspruch genommen werden soll(t)en, in den Investitionsgüterindustrien zu einer Massierung von Aufträgen geführt."⁴⁾ Angesichts des hierdurch entstandenen hohen Auftragsüberhangs, der "selbst im Falle eines Nachlassens der laufenden Auftragserteilung noch für geraume Zeit ein beträchtliches Produktions- und Investitionsvolumen gesichert hätte"⁵⁾ und angesichts der "sich beinahe zu einem Boom steigernde(n) Investitionskonjunktur"⁶⁾, deren Schwergewicht noch mehr als 1954 bei den Anlageinvestitionen lag⁷⁾ mußte für

1) Vgl. Der Ruhrbergbau im Spiegel der Bilanzen, l.c.

2) Unterstellt man, daß die Investitionen sich zu 70% auf unbewegliche Anlagegüter und 30% auf bewegliche Anlagegüter verteilen (vgl. Erich Thies, Die Abschreibungspolitik der eisenschaffenden Industrie unter dem Einfluß des Investitionshilfe-Gesetzes, Zeitschrift für handelswissenschaftl. Forschung 1954 S.451), dann ergibt sich ein maximaler Abschreibungssatz von durchschnittlich 44%.

3) Monatsberichte der Bank deutscher Länder, Dezember 1954 S.24.

4) Ib. S.5.

5) Geschäftsbericht der Bank deutscher Länder für das Jahr 1955 S.7.

6) Ib. S.6.

7) Ib. S.7.

1955 mit einer ähnlich hohen Inanspruchnahme wie im Vorjahr gerechnet werden können. Insgesamt dürfte sich die Inanspruchnahme des § 36 IHG in der Größenordnung von etwa 2,7 bis 3,0 Mrd. DM bewegt haben¹⁾. Bei einer durchschnittlichen Belastung mit Steuern vom Gewinn und Ertrag während dieses Zeitraums in Höhe von etwa 65% entspricht dies zunächst einer "Steuereinsparung" von rd. 1,95 Mrd. DM²⁾.

4. Die weiteren Sondermaßnahmen zugunsten des Bergbaus

Die nach der Kohlenschwemme seit Herbst 1953 im Zuge der Investitionsgüterkonjunktur im Frühjahr 1955 wieder einsetzende Anpassung der Kohlenversorgung, die infolge der sich immer stärker öffnenden Schere zwischen Kohlenförderung und -bedarf zu steigenden teuren Kohlenimporten führte, brachte zusammen mit dem Auslaufen der Vergünstigungen des § 36 IHG die wirtschaftliche Förderung des Kohlenbergbaus erneut in den Mittelpunkt der wirtschaftspolitischen Diskussion; dies um so mehr, als man in Zukunft mit einer, die Ausnutzung aller Möglichkeiten erfordernden Steigerung des Energiebedarfs rechnete und dabei davon ausging, "daß trotz aller Wettbewerbsmöglichkeiten anderer Energiearten die Kohle auch in den kommenden Jahren, vorläufig jedenfalls noch, der Hauptträger unserer Energiewirtschaft sein wird"³⁾.

-
- 1) Diese Schätzung stimmt auch mit der von Eßer überein, der ebenfalls eine Inanspruchnahme von 3 Mrd. DM annimmt. Vgl. J. Eßer, Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der praktischen Betriebswirtschaft, Schriftenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern" Heft 47, Bonn 1957 S.70.
 - 2) Hans-Helmut Giersch, Investitionsfinanzierung und Besteuerung, Wiesbaden 1961 S.99.
 - 3) Staatssekretär Westrick bei der Beantwortung der Großen Anfrage betreffend Kohlenwirtschaft (Bundestags-Drs. Nr.2019, 2.Wahlperiode) auf der 129.Bundestagssitzung v. 10.2.1956 S.6734 D.

Im Hinblick auf die - damals allgemein anerkannte - Notwendigkeit umfangreicher Neuaufschlüsse und Rationalisierungsinvestitionen zur Steigerung der heimischen Kohlenförderung und die hierzu erforderlichen hohen Investitionsmittel¹⁾ wurde die Bundesregierung im Juli 1957 dazu ermächtigt, Sonderabschreibungen im Tiefbau- und Tagebaubetrieb des Kohlenbergbaus (einschließlich des Erzbergbaus) zuzulassen²⁾, nachdem schon 1956 vier Bergwerksunternehmen in Nordrhein-Westfalen von den zuständigen Landes- und Bundesressorts im Billigkeitswege (gemäß § 131 RA0) Sonderabschreibungen in Höhe von 75% der Investitionen in ihren neuen Schachtanlagen für einen Zeitraum von zehn Jahren zugebilligt wurden, womit "die Finanzierung dieser großen Objekte erheblich erleichtert"³⁾ werden sollte.

Im einzelnen wurde dieser Schritt damit begründet, daß der Bergbau, der annähernd vier Jahrzehnte der Preisbindung unterlag, "auch heute noch trotz formeller Freigabe der Preise aus volkswirtschaftlichen und politischen Rücksichtnahmen nicht die Möglichkeiten der Marktwirtschaft ausschöpfen kann und somit in der Frage der Finanzierung seiner langfristigen Investitionsvorhaben gegenüber den anderen Industriezweigen benachteiligt ist, andererseits aber ein weiteres Zurückbleiben der Investitionen, insbesondere im Kohlenbergbau, den Ausgleich der deutschen Energiebilanz und damit die gesunde Weiterentwicklung unserer Wirt-

-
- 1) Für die Abteufung eines neuen Schachtes werden 400 bis 500 Mill. DM angesetzt. Im übrigen bezifferte Friedensburg Ende 1956 den Investitionsbedarf des Kohlenbergbaus in den nächsten 5 Jahren auf 6 Mrd. DM (vgl. 174. Bundestagssitzung v. 29.11.1956 S.9667 D).
 - 2) Vgl. Art.1 Ziff.22 Buchst.b, n des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26.7.1957, BGBl I S.848 (§ 51 Abs.1 Ziff.2 Buchst.n EStG 1957).
 - 3) Bundeswirtschaftsminister Erhard in der "Kohlen-debatte", 174. Bundestagssitzung v. 29.11.1956 S.9646 A.

schaft stärkstens gefährdet¹⁾. Daß aus diesen Gründen die "Maßnahmen zugunsten der Fördersteigerung im Bergbau nicht zu den unerwünschten Sondervergünstigungen im Steuerrecht gehören und daß somit durch diese Maßnahme nicht gegen die allgemeinen Ziele der Steuerpolitik verstoßen wird, die auf einen allmählichen Abbau von Sondervergünstigungen zugunsten Tarifsenkungen hinauslaufen"²⁾, erscheint hingegen nicht überzeugend.

Eine andere Frage wäre, ob bzw. inwieweit man bei diesen, dem Bergbau eingeräumten Möglichkeiten überhaupt von "Sonderabschreibungen" zu sprechen vermag, zumal da im deutschen Bergbau - zumindest bis 1955 - so bewertet und besteuert wurde, "als ob mit zunehmender Tiefe des Schachtes und mit wachsender Ausdehnung des unterirdischen Grubengebäudes der Wert des betreffenden Bergwerks steigen würde"³⁾. Diese Probleme sind jedoch noch vor Inkrafttreten der neuen Vergünstigungen durch das "Düsseldorfer Abkommen"⁴⁾ einer sachgerechteren Lösung zugeführt worden.

Die Vergünstigungen, die von der Bundesregierung auf Grund der ihr erteilten Ermächtigung erlassen wurden⁵⁾, erstreckten sich einmal auf Wirtschaftsgüter im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaus für die Errichtung neuer Förderschachtanlagen (auch Anschlußschachtanlagen), die Zusammenfassung mehrerer Förderschachtanlagen, für die Errichtung neuer Schächte in Verbindung mit Aufschlußarbeiten unter Tage und für den Wiederaufschluß stillliegender

1) Schriftl. Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen, zu (Bundestags-) Drs. 3509/10 (2. Wahlperiode) S. 12.

2) Ib. S. 12.

3) S. Schiffbauer, Ein Vergleich zwischen deutschem und amerikanischem Steuerrecht, dargestellt am Beispiel des Steinkohlenbergbaus, Finanz-Rundschau v. 5.3. 1956 Nr. 5, zit. nach Horst Breder, Subventionen im Steinkohlenbergbau, Berlin 1958 S. 23.

4) Vgl. Horst Breder, l.c. S. 23 ff.

5) Vgl. § 81 EStDV 1957.

Grubenfelder und Feldesteile. Begünstigt sind hier neben den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage auch bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens über Tage¹⁾. Des weiteren wurden Sonderabschreibungen für gewisse bewegliche Wirtschaftsgüter zugelassen, die der Erschließung neuer Tagebaue im Braunkohlen- und Erzbergbau und beim Übergang zum Tieftagebau der Freilegung und Gewinnung der Lagerstätten dienen²⁾. Die letztgenannten Vorhaben müssen jedoch noch vor dem 1.1.1961, die übrigen Vorhaben (nach den 1960 erfolgten Änderungen³⁾) vor dem 1.1.1964 begonnen und ihre Förderungswürdigkeit von der obersten Landesbehörde im Einvernehmen mit dem Bundeswirtschaftsminister bescheinigt werden.

Indem die Vorschrift des § 81 EStDV 1957 auf sämtliche nach dem 31.12.1955 ganz oder zum Teil angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter Anwendung fand⁴⁾, wurde die steuerliche Begünstigung des Kohlenbergbaus im unmittelbaren Anschluß an § 36 IHG bis heute fortgesetzt. Die Beschaffung der für die Errichtung neuer Förderschachtanlagen⁵⁾ erforderlichen Wirtschaftsgüter ist - entsprechend der sich hier im allgemeinen über 10 bis 12 Jahre erstreckenden Ausbauezeiten - bis 31.12.1970, die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern in Zusammenhang mit den übrigen Vorhaben bis 31.12.1965 bzw. 31.12.1968⁶⁾ begünstigt.

Wie § 36 IHG, gewährt auch § 81 EStDV eine Bewertungsfreiheit in Höhe von 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten für bewegliche Wirtschaftsgüter und in

1) Vgl. dazu Anl.5 zur EStDV 1957.

2) Vgl. dazu Anl.6 zur EStDV 1957.

3) Vgl. § 81 Abs.2 Ziff.2 EStDV 1960.

4) Wegen der Behandlung von Anzahlungen bzw. Teilherstellungskosten siehe § 81 Abs.3 u. 4 EStDV 1957.

5) In den Fällen des § 81 Abs.2 Ziff.1 Buchst.a Doppelbuchst.aa und dd.

6) Diese Verlängerung entspricht dem 1960 erfolgten Aufschub der Frist für den Beginn der Vorhaben im Tiefbaubetrieb.

Höhe von 30% für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Die Abschreibungen können auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und die vier folgenden Jahre verteilt und neben den Absetzungen für Abnutzung gemäß § 7 EStG vorgenommen werden, die sich nach Ablauf der vier Jahre nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer bemessen. Neben diesen Sonderabschreibungen gibt § 81 Abs.6 EStDV die Möglichkeit, die im Braunkohlen- und Erzbergbau bei der Erschließung neuer Tagebaue und beim Übergang zum Tieftagebau in der Zeit vom 1.1.1956 bis zum 31.12.1965 aufgewendeten Kosten für den Vorabraum bis zu 50% als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.

Die Bewertungsfreiheit nach § 81 EStDV ist im Jahre 1957 - dem einzigen, für das statistische Unterlagen vorliegen - von 23 Körperschaftsteuerpflichtigen mit einem Betrage von 100,674 Mill. DM in Anspruch genommen worden. Von dieser Summe entfielen 898 000 DM auf 2 Verlustfälle¹⁾. Hinzu kamen 13 Einkommensteuerpflichtige mit einem Inanspruchnahmebetrag in Höhe von 426 000 DM²⁾.

5. Anerkennung der degressiven Abschreibung (Buchwertabschreibung)

a) Die Maßnahmen

Gewissermaßen im "rekurrenten Anschluß" an die Sonderabschreibungen nach § 7a EStG, der für die Allgemeinheit der Steuerpflichtigen zwar ab 1.7.1951 aufgehoben wurde, praktisch jedoch bis Ende 1951 fort-

-
- 1) Vgl. Einkommen und Körperschaftsteuer der Körperschaftsteuerpflichtigen, Ergebnisse der Körperschaftsteuerstatistik 1957, Wirtschaft und Statistik 12.Jg. NF Heft 9 1960 S.527 Tab.6.
 - 2) Statistisches Bundesamt (Hrsg.), Finanzen und Steuern, Reihe 6 Einkommen- und Vermögensteuern, I. Einkommen- und Körperschaftsteuer 1954 und 1957, S.142 Tab.4.

bestand¹⁾, kam es auf dem Verwaltungswege schon für 1952 zu einer erweiterten Anerkennung der degressiven Abschreibung, mit dem erklärten Zweck, "den wirtschaftlichen Unternehmungen ... bereits für 1952 eine in gewisser Hinsicht dem früheren § 7a EStG (vor seiner Beschränkung auf einen bestimmten Personenkreis) entsprechende Entlastung"²⁾ zu gewähren und damit die Möglichkeit zu geben, "mehr Mittel für die Rationalisierung innerhalb des Betriebs flüssig zu machen"³⁾.

Die degressive Abschreibung, der es zugeordnet war, nach dem Auslaufen des § 7a EStG "im wesentlichen zunächst an dessen Stelle"⁴⁾ zu treten und deren Erweiterung von der Hoffnung begleitet wurde, daß sie sich "entsprechend dem Bestreben, die Rationalisierung der Betriebe zu erleichtern, ... günstig und wirtschaftsbelebend auswirken (werde)"⁵⁾, wurde also von der Regierung im wesentlichen als eine Fortsetzung der steuerlichen Investitionsförderung betrachtet.

Das Wesentliche der Neuregelung der degressiven Abschreibung, die bis 1952 "im allgemeinen nur unter besonderen Verhältnissen, z.B. bei besonders schnellem Veralten eines Wirtschaftsguts"⁶⁾ in Betracht kam, bestand darin, daß für nach dem 31.12.1951 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Anlagegüter (sowie Betriebsvorrichtungen) mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 oder mehr Jahren angesichts der technischen Entwicklung die allgemeine Vermutung eines schnellen Veraltens aufgestellt und damit auch die Anwendung der degressiven Abschreibung auf diese Wirt-

- 1) Nach § 9a EStDV 1951 fand § 7a EStG noch auf solche Wirtschaftsgüter Anwendung, die vor dem 1.7.1951 bestellt oder mit deren Herstellung vor diesem Zeitpunkt begonnen wurde, sofern die Lieferung oder Fertigstellung bis zum 31.12.1952 erfolgte. Vgl. die Ausführungen zu § 7a EStG.
- 2) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung", Bundestags-Drs. Nr.4092 (1.Wahlperiode) S.36 (Ziff.14).
- 3) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung der Gesetzesvorlage auf der 252.Bundestagssitzung v. 4.3.1953 S.12118 B.
- 4) Derselbe, ib.
- 5) Derselbe, ib.
- 6) Abschn.62 Abs.1 EStR 1951.

schaftsgüter grundsätzlich zugelassen wurde¹⁾.

Die Höhe der Abschreibungssätze wurde allerdings nicht in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt, vielmehr erfolgte eine Normierung des Verhältnisses von linearer und degressiver Abschreibung, indem die Abschreibungssätze so zu bemessen waren, daß sich für den Beginn des letzten Jahres der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein etwa gleichhoher Restwert wie bei der linearen Abschreibung ergab²⁾. Die Abschreibungssätze wurden jedoch schon 1953 (auch für die 1952 beschafften und degressiv abgeschrieben Wirtschaftsgüter³⁾) erhöht und blieben bis einschließlich 1957 unverändert.

Tab.13

Degressive Absetzung für Abnutzung
in den Jahren 1952 bis 1957

Betriebs- gewöhnliche Nutzungsdauer (Jahre)	Degressive Abschreibung (in %)		Lineare Abschreibung (in %)
	1952	1953/57	
10	22,57	28,31	10
12	20,22	25,09	8,333
15	17,59	21,57	6,666
20	14,59	17,65	5
25	12,55	15,04	4
30	11,07	13,18	3,333
40	9,03	10,63	2,5

Anlage 4 zu Abschn.10 EStR 1952

Anlage 5 zu Abschn.35 Abs.4 EStR 1953

1) Bei den übrigen Wirtschaftsgütern, die nicht unter diese allgemeine Vermutung fielen, sowie für Gebäude blieb es bei den Grundsätzen der bisherigen Rechtsprechung, so daß bei Anwendung der degressiven Abschreibung im Einzelfall ein besonders schnelles Veralten nachzuweisen war. Vgl. Abschn.10 Abs.3 EStR 1952.

2) u. 3) siehe nächste Seite.

Da der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 11.2.1955⁴⁾ die degressive Abschreibung zwar als eine gleichberechtigte Abschreibungsmethode neben die lineare stellte, ihre Anwendung jedoch von der betriebswirtschaftlichen Notwendigkeit bzw. den jeweiligen Gegebenheiten im Einzelfall abhängig machte, stand auch die allgemeine Zulassung der degressiven Abschreibung für bewegliche Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als 10 Jahren nicht mehr im Einklang mit dieser Entscheidung. Die (in den EStR 1956/57 festzustellende) Annäherung der Verwaltungsauffassung an die Rechtsprechung berührte jedoch in erster Linie nur die Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als 10 Jahren, die von der degressiven Abschreibung bisher in der Regel ausgeschlossen waren, während die allgemeine Zulassung ihrer Anwendung auf Wirtschaftsgüter mit darüber hinaus gehender Nutzungsdauer unberührt blieb.

Das Steueränderungsgesetz 1958 brachte die von der Wirtschaft seit langem geforderte Legalisierung der degressiven Abschreibung, die als eine der "Hauptzielsetzungen der ... Einkommensteuerreform"⁵⁾ bezeichnet wurde. Das Wesentliche dieser gesetzlichen Regelung war, daß sie die Wahl der degressiven Abschreibungsmethode für nach dem 31.12.1957 angeschaffte oder hergestellte

2) Vgl. Abschn.10 Abs.4 Ziff.1 EStER 1952. Weitere Grundsätze für die Anwendung der degressiven Abschreibung waren, daß die Absetzungsbeträge für das einzelne Wirtschaftsgut nachprüfbar sein mußten und der Steuerpflichtige an die Wahl der Absetzungsart für das einzelne Wirtschaftsgut während seiner gesamten Nutzungsdauer gebunden war; vgl. Abschn.10 Abs.4 Ziff.2 u. 3 EStER 1952.

3) Vgl. Wilhelm Schwadorf, Die degressive Abschreibung in der Praxis, Der Betrieb 1954 S.746.

4) BFH-Urteil v. 11.2.1955, IV 102/53 U (BStBl 1955 III S.165).

5) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts", Bundestags-Drs. Nr.260 (3.Wahlperiode) S.32

bewegliche Anlagegüter unabhängig von ihrer betriebswirtschaftlichen Berechtigung in das Belieben des Steuerpflichtigen stellte und damit die generelle Anwendung dieser Abschreibungsform auch auf die beweglichen Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als 10 Jahren ausdehnte. Diese Erweiterung wurde in erster Linie als eine mittelstandspolitische Maßnahme betrachtet; man erwartete von ihr "eine gewisse Verlagerung der Wirkung der Vorschrift von den größeren auf die mittleren und kleineren Betriebe"¹⁾. Gleichzeitig erfolgte jedoch eine Einschränkung der Abschreibungshöhe, womit die Bundesregierung "mit sofortiger Wirkung der übermäßigen und der Selbstfinanzierung dienenden Abschreibung, die in einem Abschreibungssatz von 28,31 v.H. für bewegliche Anlagegüter mit einer Lebensdauer von 10 Jahren liegt, entgegenzutreten (versuchte)"²⁾. Der anzuwendende Abschreibungssatz durfte für nach dem 31.12.1957 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens höchstens das 2,5fache des bei der linearen Abschreibung in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen.

Die Begrenzung auf höchstens 25% der Beschaffungskosten wirkte sich für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als 10 Jahren aus. Die Begrenzung auf das 2,5fache der linearen Abschreibung betraf die Wirtschaftsgüter mit zehnjähriger Nutzungsdauer und darüber, so zwar, daß mit wachsender Nutzungsdauer eine gegenüber der bisherigen Regelung zunehmende Einschränkung des degressiven Abschrei-

1) Begründung zum "Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts", Bundestags-Dr. Nr.260 (3.Wahlperiode) S.44.

2) Ib. S.46.

ungssatzes erfolgte. Zur Vermeidung von Härten¹⁾ - und wohl nicht zuletzt auf Grund der Vorstellungen der Wirtschaft²⁾ - wurde dann allerdings für die in der Zeit vom 1.1.1958 bis 31.12.1960 beschafften beweglichen Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von 16 bis 25 Jahren ein degressiver Abschreibungssatz in Höhe des 3fachen des linearen Abschreibungssatzes zugelassen, der sich bei einer Nutzungsdauer von mehr als 25 Jahren auf das 3,5fache erhöhte. Der Beseitigung des Restwertproblems diente die dem Steuerpflichtiger eingeräumte Möglichkeit, von der degressiven Abschreibung zur linearen überzugehen³⁾. Dies war infolge der Erhöhung des degressiven Abschreibungssatzes für die oben bezeichneten Wirtschaftsgüter zunächst nur für Anlagegüter mit fünf- bis achtjähriger Nutzungsdauer von Bedeutung, bei denen die Anwendung des höchstzulässigen Degressivsatzes zu (gegenüber der linearen Abschreibung) überhöhten Restwerten führte. Auf Grund dieser Übergangsmöglichkeit konnte sich der Steuerpflichtige den bei Anwendung eines unter dem entsprechenden linearen liegenden degressiven Satzes nur vorübergehenden finanziellen Vorteil aus der Buchwertabschreibung erhalten, der aber in den genannten Fällen nicht gerade sehr hoch war.

Die erneute Herabsetzung des Satzes für die degressive Abschreibung durch das Steueränderungsgesetz 1960 auf das 2fache der linearen Abschreibung, höchstens jedoch 20%, verfolgte ausschließlich konjunkturpolitische Zielsetzungen. Die "Einschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten und der Zuführungen an Pensionsrückstellungen (sollten) die Selbstfinanzierungsmittel kürzen und steuerliche Motive für

1) Vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, 8.Aufl. Berlin und Frankfurt/M 1959 Bd.1 S.666.

2) Vgl. Kritik an neuen Abschreibungssätzen, Industriekurier 1958 Nr.37 S.1.

3) Die lineare Abschreibung richtet sich in diesem Fall nach dem im Zeitpunkt des Übergangs dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer.

Investitionen beseitigen¹⁾. Die Sätze nach § 7 Abs.2 Satz 2 EStG 1960 gelten grundsätzlich²⁾ für bewegliche Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als 16 Jahren, die nach dem 8.3.1960, und für bewegliche Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren, die nach dem 31.12.1960 angeschafft oder hergestellt worden sind.

Tab.14

Betriebs- gewöhnliche Nutzungsdauer (Jahre)	Degressive Absetzung in % des Buchwerts		
	allgemein (§ 7 Abs.2 Satz 2 EStG 1958)	bei vom 1.1.58-31.12.60 beschafften be- wegl. Anlagegü- tern (§ 52 Abs.11 EStG 1958)	nach § 7 Abs.2 Satz 2 EStG 1960
4-10	25	25	20
11	22,73	22,73	18,18
12	20,83	20,83	16,66
13	19,23	19,23	15,38
14	17,86	17,86	14,28
15	16,67	16,67	13,32
16	15,63	16,00	12,50
17	14,71	16,00	11,76
18	13,89	16,00	11,10
19	13,16	15,79	10,52
20	12,50	15,00	10,00
21	11,91	14,29	9,52
22	11,37	13,64	9,08
23	10,87	13,05	8,68
24	10,42	12,50	8,32
25	10,00	12,00	8,00
30	8,33	11,67	6,66
40	6,25	8,75	5,00

Abschn.43 Abs.4 EStR 1958 und 1960

- 1) Begründung zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, Bundestags-Drs. Nr.1811 (3.Wahlperiode) S.6.
- 2) Wegen der Ausnahmen vgl. Abschn.43 Abs.4 EStR 1960 (§ 52 Abs.4 EStG 1960).

b) Die degressive Abschreibung
als Sondervergünstigung

Die degressive Abschreibung ist grundsätzlich keine Sonderabschreibung etwa i.S. der oben erörterten §§ 7a EStG oder 36 IHG. "Eine Aufgabe der bilanzmäßigen Abschreibung besteht darin, die Anschaffungskosten der Gebrauchsgüter unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten anteilmäßig auf die Jahre der Nutzung dieser Güter zu verteilen."¹⁾ Sie ist also in diesem Sinne ein Mittel der Aufwandsverteilung, und die degressive Abschreibung bildet einen der hierbei gangbaren Wege, so daß ihre Behandlung an sich über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen würde. Dennoch kann sie in diesem Zusammenhang nicht gänzlich außer Betracht bleiben, verbindet sich doch mit dem Begriff der degressiven Abschreibung im allgemeinen der Gedanke der 'Selbstfinanzierung', der einen steuerbegünstigungsverwandten Charakter der degressiven Abschreibung impliziert. In der Tat muß der Steuerbegünstigungscharakter der Buchwertabschreibung davon abhängen, ob und gegebenenfalls inwieweit sich mit ihr eine (wenn auch vielleicht nur temporäre) Selbstfinanzierung verbindet.

Grundsätzlich läßt sich sagen, daß die herrschende Auffassung der Betriebswirtschaftslehre der bilanziellen Abschreibung und damit auch der Wahl der Abschreibungsmethode betriebsindividuellen Charakter zuerkennt, zumal da "nur der Betrieb selbst ... aus der Sachkenntnis seines Betriebes mit allen seinen Eigenarten den Verlauf der Wertminderung und damit die Höhe der jährlichen Abschreibung bestimmen (kann)"²⁾, womit sich freilich an dem Schätzungscharakter jeder Abschreibung nichts ändert. Handelt es sich um Anlagen mit einer

1) Hans Rucht, Die Abschreibung, Stuttgart 1953 S.39.

2) Konrad Mellerowicz, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, Heidelberg 1957 S.59 (Zitat im Original kursiv).

aus technischen und (oder) technisch-wirtschaftlichen Ursachen zu erwartenden schnellen Wertminderung, dann wird die degressive Abschreibung im allgemeinen als das betriebswirtschaftlich adäquate Abschreibungsverfahren angesehen, während der Degressionsgrad im grossen und ganzen dahingestellt bleibt¹⁾.

Läßt sich aber ganz allgemein sagen, daß "die mannigfache Gesamtheit aller Entwertungsursachen, die nur begrenzte Möglichkeit ihrer Voraussehbarkeit und die Schwierigkeiten ihrer Abschätzung zur fallenden Abschreibung drängen"²⁾, und daß in "der Gegenwart ... für die Bilanzierung von Anlagegütern eine mehr oder weniger starke Degression ... allein mit Rücksicht auf das ständige Entwertungsrisiko, insbesondere bei maschinellen Anlagen, (und) in manchen Industrien sogar ganz allgemein (gerechtfertigt erscheint)"³⁾, so daß - wenigstens für diese - "in der Bilanz ... das degressive Verfahren das natürliche"⁴⁾ ist, so müßte zumindest in gleichem Maße die Möglichkeit einer generellen Kommunikation von steuerlicher Zulassung der Buchwertabschreibung und Selbstfinanzierung entfallen. Dabei ist vorausgesetzt, daß der Begriff der Selbstfinanzierung nur für den Fall der Finanzierung über den Gewinn, also einer endogenen Vergrößerung des Eigenkapitals gebraucht wird, und die Finanzierung über Abschreibungen neben der

1) Vgl. z.B. Konrad Mellerowicz, l.c. S.57 bis 61, insbes. S.67 bis 72; Erich Kosiol, Anlagenrechnung, 2.Aufl. Wiesbaden 1955 S.58 f.

2) Erich Kosiol, l.c. S.59 (Sperrung wie im Original).

3) Konrad Mellerowicz, l.c. S.72 (Sperrungen im Original kursiv). Vgl. z.B. auch Hans Köhler, Die degressive Abschreibung in der Konjunktur, Wirtschaftsdienst 1956 S.553 ff; B. Hartmann, Finanzierung und steuerliche Abschreibung, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1956 S.628; M.R. Lehmann, Steuerreform und Abschreibung, Die Wirtschaftsprüfung 1958 S.169 f und 174.

4) Konrad Mellerowicz, l.c. S.113 (Sperrung im Original kursiv).

Selbstfinanzierung als eine weitere und besondere Form der internen Finanzierung betrachtet wird. Die steuerliche Anerkennung der degressiven Abschreibung würde somit in erster Linie eine Angleichung an die herrschende betriebswirtschaftliche Auffassung bedeuten, welche die degressive Abschreibung nicht nur aus einem entsprechenden Leistungsabfall begründet, sondern vor allem mit der betriebswirtschaftlichen Forderung einer bilanziellen Berücksichtigung der Anlagerisiken, die als "degressive Wagnisse" bilanziell "wirksam nur mit Abschreibungsdegression zu erfassen"¹⁾ sind.

Eine andere Frage wäre dann, ob bzw. inwieweit eine Selbstfinanzierung aus der gesetzlichen Normierung der degressiven Abschreibung, mit der sich notwendigerweise eine mehr oder weniger starke Schematisierung verbindet, zu resultieren vermag. So können sich derartige Selbstfinanzierungsauswirkungen aus der Generalisierung ihrer Anwendbarkeit, vor allem aber auch aus der Objektivierung an sich betriebsindividueller Wertveränderungen durch Festsetzung allgemeingültiger degressiver Abschreibungssätze ergeben, wobei hier wiederum die Höhe der jeweiligen Abschreibungssätze von wesentlicher Bedeutung ist. Welche Abschreibungssätze die betriebswirtschaftlich "richtigen" sind, dürfte sich mit hinreichender Genauigkeit kaum für den betrieblichen Einzelfall, geschweige denn generell für die Gesamtwirtschaft (wie dies steuerlich praktisch geschieht), bestimmen lassen. Soviel wird man jedoch sagen können, daß mit zunehmender Höhe der Abschreibungssätze auch die Tendenz zur Selbstfinanzierung zunehmen wird.

Eine allgemeingültige Antwort auf die Frage, inwieweit die steuerliche Zulassung der degressiven Abschreibung zu einer (wenn vielleicht auch nur temporären)

1) Konrad Mellerowicz, l.c. S.84, vgl. auch S.47 f.

Selbstfinanzierung führte - und damit einen Vergünstigungscharakter annehm -, wird schwerlich zu geben sein. Man wird sie jedoch für viele (wenn nicht gar für die meisten) Fälle schon aus den oben genannten Gründen ebensowenig verneinen können. Hinzu kommt, "daß sämtliche Zeitabschreibungen ihrem Wesen nach übersehbare Natur sind"¹⁾.

"Even under the most favorable conditions, depreciation allowances for tax purposes can never be more than rough approximations."²⁾ Ob die bilanzielle Berücksichtigung latenter Anlagerisiken³⁾ mit einer Selbstfinanzierung verbunden ist, muß schließlich auch davon abhängen, ob die vorzeitige technisch-wirtschaftliche Überholung auch tatsächlich eintritt und zu einer vorzeitigen Entwertung führt. "Tritt das angenommene Moment aber in Zukunft nicht ein, so entstehen eben stille Reserven."⁴⁾ Nicht uninteressant für die hier aufgeworfene Frage erscheint auch der Hinweis aus der Praxis, daß die Wahl der linearen bzw. degressiven Abschreibungsmethode für gleiche Anlagegüter in gleichartigen Unternehmungen stark variiert, so zwar, daß die Anwendung der degressiven Abschreibung vor allem in den stark verdienenden Unternehmungen festzustellen ist.

Nun ist die Abschreibung aber nicht nur ein Aufwands- sondern auch ein Ertrags- und damit - wie bereits dargestellt - ein Finanzierungsfaktor, und es kann kein Zweifel daran bestehen, daß es auch für die Wirtschaft bei der erweiterten Zulassung der degressiven Abschrei-

1) Erich Kosiol, l.c. S.59 (Sperrung wie im Original).

2) Lewis H. Kimmel, Taxes and Economic Incentives, Washington 1950 S.48.

3) Nur um solche kann es sich handeln; akute Risiken würden von vornherein die anzusetzende Nutzungsdauer der Anlagen verringern.

4) Richard Büche, Die stillen Reserven. Ihre betriebswirtschaftliche und betriebspolitische Bedeutung für die Industrie-Aktiengesellschaft, Berlin und Wien 1934 S.92 f.

bung nicht nur darum ging, einer betriebswirtschaftlich sinnvolleren Abschreibungsmethode zum Durchbruch zu verhelfen¹⁾. Nach Aufhebung der im Anschluß an die Währungsreform eingeführten Sondervergünstigungen, die den ersten Wiederaufbau der Wirtschaft gefördert hatten, war es nunmehr die Finanzierung der infolge der verschärften Konkurrenz vor allem auf den Auslandsmärkten dringend erforderlichen Rationalisierungs- und Modernisierungsinvestitionen, die zu der Forderung erweiterter Abschreibungsmöglichkeiten und damit nach der degressiven Abschreibung führten²⁾, zumal da die Wirtschaft bei der Durchführung dieser Vorhaben auch weiterhin primär auf die Instrumente der internen Finanzierung angewiesen blieb. Auch bei den Auseinandersetzungen um die steuerlichen Abschreibungsformen in den letzten Jahren hat die Frage der Finanzierung künftiger Investitionen, selbst wenn sie nicht immer deutlich ausgesprochen ist, mit an vorderster Stelle gestanden³⁾, zumal da nunmehr auch die zunehmende Versteifung des Arbeitsmarktes einen erhöhten Kapitaleinsatz in der Produktionssphäre erforderlich machte.

Auf die Finanzierungsbedeutung der degressiven Abschreibung wurde bereits an anderer Stelle eingegangen. Ohne sich dem Einwand auszusetzen, Ergebnisse theoretisch-abstrakter Natur vorbehaltlos auf die wirtschaftliche Wirklichkeit zu übertragen, läßt sich auf jeden Fall sagen, daß die degressive Abschreibung

-
- 1) Vgl. auch Heinrich Hornef, Freie Wahl der Abschreibungsmethode?, Der Volkswirt 1958 S.863.
 - 2) Vgl. z.B. Überalterte Maschinen, in: Die deutsche Wirtschaft zur Jahreswende 1952-53, Der Volkswirt Doppel-Nr.51/52 v. 20.12.1952 S.95; Ludwig Moenius, Die Konjunktur - gestern, heute und morgen, ib. S.68; Hans Roepfer, Hinter den Fassaden, Frankfurter Allgemeine Zeitung 1952 Nr.178 S.7.
 - 3) Vgl. auch Heinrich Hornef, l.c. S.862; Kritik an den neuen Abschreibungsätzen, Industriekurier 1958 Nr.37 S.1. Deutlich spricht dies J. Eßer (Funktionen u. Auswirkungen ..., l.c. S.6 f) aus: "Im Hinblick auf die Investitionsnotwendigkeiten einer modernen und dynamischen Wirtschaft dürfen ... die heute vorhandenen Abschreibungsmöglichkeiten, soweit sie der Finanzierung von Neuinvestitionen dienen, nicht angetastet werden ..."

es den Unternehmen in ganz erheblichem Maße erleichtert hat, "den betrieblich erforderlichen Bestand der Anlagegüter zu erneuern und zu ergänzen"¹⁾. Soweit man von einer Förderung der Selbstfinanzierung durch die degressive Abschreibung nicht zu sprechen vermag oder nicht zu sprechen geneigt ist, wird man deshalb ihre selbstfinanzierungsähnlichen Auswirkungen nicht in Frage stellen können.

Neben ihrer Bedeutung für die Investitionsfinanzierung und damit die Durchführung der Investitionen übt die mit ihrer Hilfe - ähnlich wie bei den Sonderabschreibungen - erreichbare und mit den Sätzen seit 1953 zweifelsohne wirksam erreichte Risikoverlagerung in die ersten Nutzungsjahre einen positiven Einfluß auf die unternehmerische Investitionsneigung aus, wie er im Zusammenhang mit den Sonderabschreibungen der Siebener-Gruppe ebenfalls dargelegt wurde. Und schließlich birgt auch die degressive Abschreibung nicht zuletzt deshalb "die Initiative zur Erneuerung und Vervollständigung des Anlagevermögens (in sich), da bei festgesetzter Investition die starke Senkung der Abschreibung für Abnutzung in den späteren Nutzungsjahren durch erhöhte Anfangsabschreibungen für neu beschaffte Wirtschaftsgüter gemildert wird. Dadurch erfährt der Zug zur Verstärkung der Investitionen und damit zur Steigerung der Produktionsfähigkeit und zur Rationalisierung eine wesentliche Unterstützung"²⁾. Aus der Gesamtschau des Gesagten läßt sich zumindest feststellen, daß die erweiterte Zulassung der degressiven Abschreibung seit 1952 eine erhebliche Investitionsförderung bedeutete.

1) Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelstages zur degressiven Abschreibung vom 27.2.1954, abgedruckt bei Wilhelm Ludwig, Degressive Abschreibungen, Herne und Berlin 1955 S.42.

2) Ib. S.42 f.

6. Sonstige Vergünstigungen

Abschließend ist noch auf einige Sondervergünstigungen einzugehen, die - nach entsprechender Ermächtigung durch das Parlament (ähnlich wie die weitere Förderung des Kohlenbergbaus im Anschluß an das Investitionshilfegesetz) - auf dem Verordnungswege erlassen wurden.

a) Sondervergünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft

aa) Begünstigung der Beschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter und der Durchführung von Baumaßnahmen

Spezielle Sondervergünstigungen zugunsten der Landwirtschaft wurden einmal im Rahmen der EStDV 1955 eingeführt¹⁾. Sie zielten auf eine Modernisierung, Rationalisierung und Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe ab und begünstigten die Anschaffung oder Herstellung praktisch sämtlicher landwirtschaftlich wichtigen Maschinen, Geräte und Vorrichtungen²⁾ sowie die Durchführung gewisser Baumaßnahmen, welche der Tierseuchenbekämpfung, der Technisierung und Rationalisierung der Innenwirtschaft, der Verminderung der Lagerungsverluste landwirtschaftlicher Erzeugnisse und anderen land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienten³⁾. Zeitlich erstreckten sich die Maßnahmen zunächst auf die in den Wirtschaftsjahren 1954/55 bis 1957/58 einschließlich angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter und Umbauten. Im "Hinblick auf die guten Erfahrungen mit den Begünstigungen für die Land- und Forstwirtschaft und wegen deren Vorbereitung auf die EWG"⁴⁾

1) Vgl. §§ 76 bis 78 EStDV 1955.

2) Im einzelnen angeführt in Anlage 1 zur EStDV 1955 ff.

3) Vgl. im einzelnen Anlage 2 zur EStDV 1955 ff.

4) H. Bühring, Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vornahme bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1959 S.85.

wurden sie jedoch um weitere 3 Jahre verlängert. Die Begünstigungen selbst waren als Sonderabschreibungen ausgestaltet, die nach Art der Gewinnermittlung gewisse Modifizierungen aufwiesen.

Land- und Forstwirte, die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten, konnten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Wirtschaftsjahr neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG bei beweglichen Wirtschaftsgütern Sonderabschreibungen bis zur Höhe von insgesamt 50%, bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie Um- und Ausbauten an solchen bis zur Höhe von insgesamt 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. Die Abnutzungsabsetzungen gemäß § 7 EStG in den folgenden Jahren richteten sich nach Restwert und Restnutzungsdauer und waren in gleichen Jahresbeträgen vorzunehmen. Die Sonderabschreibungen durften insgesamt 50% des land- und forstwirtschaftlichen Gewinns (vor Abzug derselben) nicht übersteigen¹⁾.

Für nicht buchführungspflichtige oder nicht ordnungsmäßig buchführende Land- und Forstwirte beliefen sich die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zulässigen Sonderabschreibungen bei beweglichen Wirtschaftsgütern auf insgesamt 25% und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern auf insgesamt 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, wobei diese auch hier zusammen 50% des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nicht übersteigen durften²⁾.

Die gleichen Sonderabschreibungssätze galten auch für diejenigen Steuerpflichtigen, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen³⁾ ermittelt wurde, jedoch mit der

1) Vgl. § 76 EStDV 1955.

2) Vgl. § 77 EStDV 1955.

3) Gem. der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft v. 2.6.1949 -VOL- (WiGB I S.95).

Maßgabe, daß der Sonderabschreibungs-Abzug nicht mehr als 1 000 DM betragen und zu keinem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen durfte. Bei denjenigen Land- und Forstwirten, deren Einkommensteuer für mehrere Jahre festgesetzt wurde¹⁾, waren die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter in der Weise zu berücksichtigen, daß die Einkommensteuer für das Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung endete, um 10% dieser Aufwendungen, höchstens jedoch um 200 DM ermäßigt wurde²⁾.

Die Sondervergünstigungen sind im Jahre 1954³⁾ von 1 202 unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen mit einem Gesamtbetrag von 863 000 DM, das waren 718 DM je Steuerpflichtigen, in Anspruch genommen worden. Über die Ausnutzung der Vergünstigungen im Jahre 1957 gibt Tabelle 15 Auskunft.

bb) Abschreibungsfreiheit für Landarbeiterwohnungen

Als weitere spezielle Vergünstigung zugunsten der Landwirtschaft ist hier noch die Abschreibungsfreiheit für Landarbeiterwohnungen⁴⁾ zu erwähnen, die in § 13 der Verordnung zur Förderung der Landbevölkerung vom 7.7.1938⁵⁾ bereits einen Vorläufer hatte.

1) Gem. § 10 VOL.

2) Vgl. § 78 EStDV 1955.

3) Bundesgebiet (ohne Saarland und Berlin), vgl. Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S.437.

4) Vgl. Verordnung über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen v. 7.11.1950 (BGBl I S.730), dieselbe i.d.F. v. 27.1.1953 (BGBl I S.14); Verordnung zur Änderung der VO über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen v. 27.7.1954 (BGBl I S.233); Zweite VO zur Änderung der VO über Steuervergünstigungen ... v. 8.8.1955 (BGBl I S.508); VO über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baues von Landarbeiterwohnungen i.d.F. v. 16.7.1958 (BGBl I S.523).

5) RStBl 1938 S.634.

Die Begünstigung, die erstmals für die in dem Wirtschaftsjahr 1950/51 errichteten Landarbeiterwohnungen gewährt wurde, ist in den Kreis derjenigen Maßnahmen einzureihen, die zur Behebung des Landarbeitermangels, zur Erhaltung der landwirtschaftlichen Arbeitskräfte und damit zur Bekämpfung der Landflucht ergriffen wurden. Die steuerliche Vergünstigung bestand darin, daß die Aufwendungen für den Bau von Landarbeiterwohnungen im Wirtschaftsjahr der Herstellung voll oder in diesem und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren mit je einem Drittel bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abgesetzt werden konnten. Die Vorschrift erstreckte sich auch auf die nicht buchführenden und nach der VOL besteuerten Pflichtigen¹⁾. Bei Land- und Forstwirten, deren Einkommensteuer nach § 10 VOL für mehrere Jahre festgesetzt wurde, erfolgte eine Berücksichtigung der Aufwendungen in der Weise, daß die Einkommensteuer um den auf die Aufwendungen entfallenden Steuerbetrag im Kalenderjahr der Herstellung voll oder in diesem und in den beiden folgenden Kalenderjahren um den auf ein Drittel der Aufwendungen entfallenden Steuerbetrag ermäßigt wurde. Die Aufwendungen für die Landarbeiterwohnungen, zu denen übrigens Wohnungen für Angestellte nicht zählten, mußten innerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs entstanden sein. Ihre Wohnfläche durfte die in den jeweils geltenden Wohnungsbaugesetzen festgelegten Größen nicht überschreiten. Die Inanspruchnahme der Vergünstigung, die sich nur auf die eigenen Aufwendungen erstreckte, schloß § 7b und § 7e EStG aus. Ursprünglich sollten die Vorschriften letztmalig auf die im Wirtschaftsjahr 1954/55 hergestellten Landarbeiterwohnungen Anwendung finden; sie wurden jedoch mehrfach verlängert, so daß auch noch die im Wirtschaftsjahr 1960/61 hergestellten Wohnungen begünstigt waren.

1) Sie konnte bei Vorliegen der Voraussetzungen auch von Pächtern und Verpächtern in Anspruch genommen werden.

Die Vergünstigung wurde im Jahre 1957 (nur für dieses Jahr liegen Zahlen vor) von 593 Einkommensteuerpflichtigen mit einem Betrage von 6,517 Mill. DM in Anspruch genommen. Davon entfielen 546 000 DM auf 40 Verlustfälle¹⁾.

b) Sonderabschreibungen für Anlagen
gegen die Verunreinigung von Wasser und Luft

Primär gesundheitspolitisch motiviert waren die ebenfalls im Rahmen der EStDV 1955 erstmals eingeräumten Sonderabschreibungen für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Schädigungen durch Abwässer²⁾, nachdem das Parlament der Bundesregierung eine entsprechende Ermächtigung erteilt hatte, da man "im Grundsatz der einhelligen Auffassung (war), daß angesichts der lebenswichtigen Bedeutung der Abwasserreinigung für die Gesundheit sowohl von Mensch und Tier als auch der Pflanzen die Errichtung von baulichen Anlagen zur Abwasserreinigung steuerlich durch Gewährung zusätzlicher Abschreibungsmöglichkeiten zu fördern sind"³⁾. Im Jahre 1957 wurden ähnliche Sonderabschreibungsmöglichkeiten auch für entsprechende Anlagen zur Reinhaltung der Luft aufgenommen⁴⁾.

Was nun die Begünstigung der Abwasserreinigungsanlagen anbetrifft, so bezog sie sich auf solche Wirtschaftsgüter, die unmittelbar und ausschließlich dazu dienen, Schäden durch Abwässer zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern, sofern deren Anschaffung oder Herstellung im öffentlichen Interesse lag und die für die Wasserwirtschaft zuständige oberste Behörde das Vorliegen dieser Voraussetzungen bescheinigte. Steuerpflichtige mit ordnungsmäßiger Buchführung konnten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung

1) Vgl. Einkommen und Einkommensteuer der Einkommensteuerpflichtigen, Ergebnisse der Einkommensteuerstatistik 1957, Wirtschaft und Statistik 1961 Heft 3 S.161 Tab.3.

2) Vgl. § 79 EStDV 1955 ff.

3) Bundestags-Drs. Nr.157o (2.Wahlperiode).

4) Vgl. § 82 EStDV 1957 ff.

und im folgenden Wirtschaftsjahr neben den Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG) bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 50% und bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abschreiben. Für die Abnutzungsabsetzungen in den folgenden Wirtschaftsjahren waren Restwert und Restnutzungsdauer maßgebend.

Auch die Hingabe von Zuschüssen zur Finanzierung derartiger Objekte zum Zwecke der Mitbenutzung der Anlagen durch den Zuschußgeber waren begünstigt. Steuerpflichtige mit ordnungsmäßiger Buchführung konnten in solchen Fällen bei dem durch den Zuschuß erworbenen Wirtschaftsgut im Jahr der Hingabe und im folgenden Jahr neben den Absetzungen nach § 7 EStG Sonderabschreibungen bis zur Höhe von 50% des Zuschusses vornehmen, vorausgesetzt, daß der Empfänger die Mittel unverzüglich und unmittelbar für die Erstellung solcher Anlagen verwandte und dem Zuschußgeber sowohl diese Verwendung als auch das Vorliegen der oben erwähnten behördlichen Bescheinigung bestätigte. Die Sonderabschreibungen konnten für Wirtschaftsgüter (Zuschüsse) in Anspruch genommen werden, die in der Zeit vom 1.1.1955 bis zum 31.12.1960 angeschafft oder hergestellt (gegeben) wurden.

Die auf Grund einer entsprechenden Ermächtigung im Rahmen des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26.7.1957 in § 82 EStDV 1958 aufgenommene Bewertungsfreiheit für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung der Verunreinigung der Luft entsprach weitgehend der soeben behandelten Begünstigung der Abwasserreinigungsanlagen. Das gilt insbesondere für die Begünstigungsvoraussetzungen. Die Wirtschaftsgüter mußten unmittelbar und ausschließlich dazu dienen, die Verunreinigung der Luft zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern, und ihre Anschaffung oder Herstellung mußte im öffentlichen Interesse liegen, was

die oberste Landesbehörde zu bescheinigen hatte. Für die vom 1.1.1957 bis 31.12.1960 beschafften Wirtschaftsgüter dieser Art konnten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und dem folgenden Wirtschaftsjahr Sonderabschreibungen bis zur Höhe von insgesamt 50% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten neben den Absetzungen gemäß § 7 EStG vorgenommen werden, die sich in den folgenden Jahren nach Restwert und Restnutzungsdauer richteten. Die Sonderabschreibungen erstreckten sich jedoch nicht auf solche Wirtschaftsgüter, die im Rahmen der Neuerrichtung von Betrieben oder Betriebsstätten angeschafft oder hergestellt wurden. Die Inanspruchnahme der Vorschriften im Jahre 1957 ist aus Tabelle 15 zu entnehmen.

c) Begünstigungen für private Krankenanstalten

Aus dem Bestreben, für die Privatkankeanstalten, die sich zwar oft wie gemeinnützige Anstalten verhalten, die Gemeinnützigkeitsbestimmungen jedoch nicht in Anspruch nehmen können, wenigstens einen gewissen Ausgleich zu schaffen, wurde die Bundesregierung im Rahmen des Steuerneuordnungsgesetzes 1954 ermächtigt und beauftragt, eine Bewertungsfreiheit für diese einzuführen. Die Bundesregierung ist dem Auftrag in § 75 EStDV 1955 nachgekommen. Nach dieser Vorschrift konnten Steuerpflichtige, die eine in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienende private Krankenanstalt betrieben¹⁾ und den Gewinn daraus auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten, von den in der Zeit vom 1.1.1955 bis 31.12.1961²⁾ beschafften beweglichen (unbeweglichen) Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Jahr der Beschaffung und im folgenden Jahr neben den Absetzungen nach § 7 EStG Sonderabschreibungen bis zur Höhe von insgesamt 50% (30%) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, höchstens jedoch für alle in Betracht kommenden Wirtschaftsgüter bis zu 100 000 DM jährlich, vornehmen. Die Abnutzungsabsetzungen der folgenden Jahre waren nach Restwert und Restnutzungsdauer zu bemessen.

1) Die Voraussetzungen des § 10 Abs.2 oder 3 der VO zur Durchführung der §§ 17 bis 19 StAnpG (Gemeinnützigkeitsverordnung) v. 24.12.1953 (BGBl I S.1592) mußten erfüllt sein.

2) Ursprünglich nur bis 31.12.1958; durch die EStDV 1958 jedoch bis 31.12.1961 verlängert.

Tab. 16

Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen
nach §§ 75 bis 79 und 82 EStDV
durch die unbeschränkt Steuerpflichtigen im Jahre 1957

Sondervergünstigung	Mit Einkommen Veranlagte				Verlustfälle			
	Fälle (Anzahl)		Betrag (1 000 DM)		Fälle (Anzahl)		Betrag (1 000 DM)	
	ESt	KSt	ESt	KSt	ESt	KSt	ESt	KSt
Bewertungsfreiheit für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Schädigungen durch Abwässer								
a) bei Anschaffung oder Herstellung von Anlagen (§ 79 Abs. 1 und 2 EStDV)	256		616		1		0	
b) bei Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Anlagen (§ 79 Abs. 3 und 4 EStDV)	77	87	790	9323	3	10	47	243
Bewertungsfreiheit für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung der Verunreinigung der Luft								
(§ 82 EStDV)	125	25	743	3529	-	2	-	220
Bewertungsfreiheit für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenanstalten (§ 75 EStDV)								
177	7	1958	347		7	2	229	41
Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vornahme bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte								
a) die den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln (§ 76 EStDV)	10463	5	42197	118	213	1	1105	12
b) die den Gewinn nicht auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermitteln (§ 77 EStDV)	6300	-	4537	-	41	-	37	-
c) deren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist (§ 78 EStDV)	30692	-	15963	-	82	-	45	-

Statistisches Bundesamt: Finanzen und Steuern, Reihe 6 Einkommen- und Vermögensteuern, 1. Einkommen- und Körperschaftsteuer 1954 und 1957, S. 142 Tab. 4 und S. 170 Tab. 3.
Bundesgebiet (ohne Saarland und Westberlin).

D. Sozialpolitische Aspekte
der Sondervergünstigungen - ihr Einfluß
auf die Vermögenskonzentration

Die schärfste Kritik haben die hier behandelten Maßnahmen im Hinblick auf ihre sozialpolitischen Auswirkungen erfahren. In der Tat stand schon aus Art und Umfang der Vergünstigungen nicht zu erwarten, daß sie ohne wesentlichen Einfluß auf Vermögensbildung und -verteilung nach der Währungsneuordnung zu bleiben vermochten. Werbendes Vermögen ist aber zugleich Einkommensquelle. Und da "eine hohe Korrelation zwischen dem Ausmaß des individuellen Vermögensbestandes und dem einer Person zufließenden Einkommen festzustellen ist", folgt, daß "ein Eingriff in die Vermögensstruktur zugleich Änderungen in der Einkommensverteilung nach sich zieht"¹⁾.

Untersuchungen über diese Auswirkungen der Vergünstigungen werden allerdings durch die Statistik der Einkommensbesteuerung (i.w.S.) enge Grenzen gezogen. Dies einmal wegen der unregelmäßigen Aufstellung derartiger Statistiken überhaupt. Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistiken wurden nur für die Jahre 1949 und 1950 sowie 1954 und 1957 durchgeführt. Und darüber hinaus wegen der selbst innerhalb dieser Statistiken problematischen und schließlich noch uneinheitlichen Erfassung der hier interessierenden Tatbestände.

1) Karl Häuser, Die steuerliche Beeinflussung der Einkommens- und Vermögenskonzentration in der Bundesrepublik, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, 2.Bd.: Ursachen der Konzentration, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.20/II, Berlin 1960 S.1098 f.

I. Die Sondervergünstigungen in der Einkommensteuer - ihre Verteilung nach Einkommensgruppen

1. Die Verteilung im Jahre 1949

Die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen nach Einkommensgruppen ist nur für die Jahre 1949 und 1954 ermittelt worden. Betrachten wir zunächst die Bedeutung der Sondervergünstigungen für die verschiedenen Einkommensgruppen natürlicher Personen im Jahre 1949. Will man sich dabei einen Einblick in das tatsächliche Begünstigungsausmaß verschaffen, das durch die damals gewährten Sondervergünstigungen erreicht wurde, so erscheint es ratsam, auch den § 7c EStG in die Analyse mit einzubeziehen, wenn er auch in den vorangehenden Ausführungen deshalb keine Berücksichtigung fand, weil es sich bei ihm um eine Steuerbegünstigung der Finanzierung anderer Wirtschaftseinheiten, also einer "Aktivfinanzierung" handelte.

a) Die Problematik der statistischen Erfassung der Tatbestände und ihre Bedeutung für die Aussagekraft des statistischen Materials

Nach der Statistik der Einkommensteuerveranlagung für 1949 wurde für dieses Jahr die in Tabelle 16 wiedergegebene Verteilung der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen auf die einzelnen Einkommensgruppen ermittelt. Nun kann jedoch kein Zweifel daran bestehen, daß diese Übersichten zumindest in den unteren Einkommensgruppen die Verteilung nicht korrekt darstellen.

Die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen führte - mit Ausnahme des § 32a EStG - zu einer (künstlichen) Reduzierung des tatsächlichen (Gewinns bzw.) Einkommens, indem entweder Gewinnanteile zu fiktivem Aufwand wurden

Tab.16

Die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e, 1o Abs.1 Ziff.3 und 32a EStG
der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen im Jahre 1949 nach Einkommensgruppen

Beträge in 1.000 DM

Einkommensgruppen		Sondervergünstigungen nach													
		§ 7a		§ 7b		§ 7c		§ 7d		§ 7e		§ 1o Abs.1 Ziff.3		§ 32a	
Lfd. Nr.	in DM	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag
1	bis unter 1 200	1 830	10 314	702	2 820	194	2 115	28	1 790	201	718	1 413	566	-	-
2	1 200 " " 2 400	3 299	6 685	1 061	1 850	318	1 002	32	24	262	230	9 952	3 280	-	-
3	2 400 " " 3 600	5 054	9 336	1 172	1 898	461	1 259	19	32	387	353	19 567	9 307	-	-
4	3 600 " " 4 800	6 106	12 668	1 178	2 124	539	1 599	23	96	449	477	23 721	15 195	-	-
5	4 800 " " 6 000	6 156	13 256	986	1 661	588	1 539	29	101	469	489	22 646	18 308	-	-
6	6 000 " " 9 000	13 664	33 168	1 931	3 612	1 291	4 170	26	57	1 085	1 502	40 991	46 073	-	-
7	9 000 " " 20 000	23 518	79 129	3 143	7 256	2 874	13 343	89	178	2 025	3 663	52 227	104 402	-	-
8	20 000 " " 50 000	12 854	74 462	1 723	5 159	2 605	18 399	77	611	1 689	4 581	20 368	90 108	245	8 900
9	50 000 " " 100 000	2 711	30 809	470	1 968	961	11 046	15	440	577	2 039	2 588	26 410	940	67 975
10	100 000 und mehr	1 410	31 240	385	1 457	710	17 399	12	698	558	4 188	586	18 823	1 178	286 114
Insgesamt		76 602	301 067	12 751	29 805	10 541	71 871	350	4 029	7 702	18 240	194 054	332 472	2 363	362 989

Bundesgebiet (ohne Westberlin)

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes

oder als Sonderausgaben abgesetzt werden konnten, so daß die Steuerpflichtigen auch statistisch in derjenigen Einkommensgruppe erfaßt wurden, in die sie nach Berücksichtigung der Vergünstigungen (d.h. also mit ihrem steuerpflichtigen Einkommen) fielen. Schon eine Betrachtung der durchschnittlichen Inanspruchnahme je Fall allein (s. Tabelle 17) läßt erkennen, daß sich zumindest für die in den unteren Einkommensstufen erfaßten Steuerpflichtigen im allgemeinen Umgruppierungen erwarten lassen, zumal wenn man die Möglichkeit der kumulativen Inanspruchnahme der Vergünstigungen berücksichtigt.

Von den relativ niedrig erscheinenden Beträgen bei § 10 Abs.1 Ziff.3 darf man sich hierbei nicht täuschen lassen, da die Begünstigung zwar auf 50% des nicht entnommenen Gewinns lautete, jedoch auf 15% des Gesamtgewinns begrenzt war. Dem Durchschnittsbetrag von 401 DM z.B. entsprach also ein (Gesamt-) Gewinn von 2 670 DM. Andererseits besagt dieser Betrag gar nichts über das Ausmaß der Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe. Als Gewinnermittlungsvorschriften haben diese den Gewinn von vornherein gemindert. So könnten - um diese Zahlen für ein Beispiel heranzuziehen - rein theoretisch gesehen die in der Einkommensgruppe bis unter 1 200 DM ausgewiesenen Durchschnittsbeträge durchaus die Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe durch einen Steuerpflichtigen darstellen, der auch von § 10 Abs.1 Ziff.3 EStG mit 401 DM Gebrauch gemacht hat. Von dem ihm nach Berücksichtigung der Siebener-Gruppe verbleibenden Gewinn von 2 670 DM brauchte er neben den 401 DM nur den ihm (in Steuerklasse II) zustehenden (einfachen) Höchstbetrag von 1 200 DM für Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs.1 Ziff.2 EStG 1949 geltend zu machen, um damit sein Einkommen auf 1 069 DM zu reduzieren und in die Einkommensgruppe unter 1 200 DM zu fallen, in der dann die Inanspruchnahme von § 10 Abs.1 Ziff.3 mit dem relativ geringen Betrag von 401 DM,

pflichtigen nicht ohne weiteres zu, so daß sich hier die Frage stellt, wieviel Personen hinter der Summe der Inanspruchnahmefälle stehen, oder - was dasselbe ist - wieviel Vergünstigungen im Durchschnitt von jedem Steuerpflichtigen in Anspruch genommen worden sind. Eine isolierende Betrachtung der Einzelvergünstigung kann andererseits wegen der möglichen Vergünstigungshäufung nicht angängig erscheinen.

Die Ermittlung der Zahl der Steuerpflichtigen je Einkommensgruppe ist an Hand der statistischen Unterlagen nicht möglich. Immerhin läßt sich aus Tabelle 16 die jeweilige Mindestzahl der Steuerpflichtigen entnehmen und damit auch angeben, wieviel Vergünstigungen im Durchschnitt in den einzelnen Einkommensklassen maximal auf jeden Steuerpflichtigen entfallen konnten.

So muß z.B. in der Gruppe bis unter 1 200 DM die Zahl der Steuerpflichtigen mindestens 1 830 betragen haben, andernfalls könnte für § 7a EStG keine gleichhohe Zahl von Inanspruchnahmefällen ausgewiesen sein. Diesen Pflichtigen stand auch die Inanspruchnahme der weiteren Vergünstigungen offen, so daß die größtmögliche Inanspruchnahme je Steuerpflichtigen in der Gruppe bis unter 1 200 DM im Durchschnitt bei 2,4 Vergünstigungen (= durchschnittlich-maximale Inanspruchnahme) liegt. Da es sich bei der Steuerpflichtigenzahl um ein diskontinuierliches Merkmal i.S. der Statistik handelt, bedeutet dieses Ergebnis, daß im Durchschnitt von 10 Steuerpflichtigen dieser Einkommensklasse maximal 4 von 3 Vergünstigungen und 6 von 2 dieser Vorschriften Gebrauch gemacht haben können. Die tatsächliche durchschnittliche Inanspruchnahme kann nur darunter liegen. In der Reihenfolge der weiteren Einkommensgruppen ergibt sich eine durchschnittlich-maximale Inanspruchnahme von 1,5; 1,4; 1,4; 1,4; 1,4; 1,6; 1,9; 2,3 und 2,7 Vergünstigungen je Steuerpflichtigen.

Dieses Ergebnis ist nicht uninteressant, gibt es doch schon für sich allein einen Einblick in die Ausnutzung und damit die Bedeutung der Vergünstigungen für die verschiedenen Einkommensgrößen, zumal da die tatsächliche durchschnittliche Inanspruchnahme in den unteren Klassen von diesen Werten wesentlich kaum abweichen kann und in den oberen Klassen kaum abweichen wird. Das relativ hohe Ergebnis der untersten Einkommensgruppe läßt darauf schließen, daß an der Inanspruchnahme in dieser Gruppe viele Steuerpflichtige beteiligt sind, die ohne Inanspruchnahme der Vergünstigungen in weit höheren Einkommensstufen zu suchen sein würden, ein Ergebnis, das sich in jedem Fall bestätigt findet.

Ein weiteres Problem wirft bei dieser Durchschnittsbetrachtung die Ermittlung des Durchschnittseinkommens auf. Hierbei kann nur jeweils von der Größe ausgegangen werden, die sich an Hand der Einkommensteuerstatistik 1949¹⁾ als Durchschnittseinkommen für die einzelnen Einkommensgruppen schlechthin errechnen läßt, in denen allerdings Steuerpflichtige mit und ohne Inanspruchnahme der Vergünstigungen enthalten sind. Das heißt freilich unterstellen, daß die Mittelwerte der Gesamtmasse denen der Teilmasse, hier also dem Durchschnittseinkommen derjenigen Pflichtigen der betreffenden Einkommensgruppe, die von den Vergünstigungen Gebrauch gemacht haben, entsprechen.

Auf jeden Fall läßt sich doch sagen, daß die stärksten Verschiebungen für die in den untersten Einkommensgruppen erfaßten Steuerpflichtigen festzustellen sind. Das zeigt sich nicht nur dann, wenn man die durchschnittlich-maximale Inanspruchnahme von 2,4 Vergünstigungen zu Grunde legt, und erweist den überwiegenden Anteil hoher Einkommensbezieher an den

1) Vgl. Die Ergebnisse der Einkommensteuerstatistik 1949, WiSta. 5.Jg. NF Heft 4 1953 S.178 Tab.6

Steuerbegünstigten dieser Einkommensgruppe.

Unter der Annahme, daß jeder Steuerpflichtige von nur einer Vergünstigung Gebrauch gemacht hätte, würde sich hier schon eine Verschiebung um 4 Stufen, bei durchschnittlich-maximaler Inanspruchnahme von 2,4 Vergünstigungen sogar um 6 Stufen ergeben. Für die Pflichtigen der folgenden 4 Einkommensgruppen beträgt unter beiden Annahmen die (durchschnittliche) Umschichtung jeweils 1 Stufe, während in der 6. Klasse nur noch unter der Voraussetzung durchschnittlich-maximaler Inanspruchnahme die Grenze zur nächsthöheren Einkommensgruppe überschritten wird. Von der Einkommensklasse 9 000 bis unter 20 000 DM zeigen sich keine Umschichtungen mehr, was vor allem mit der zunehmenden Spannweite der Einkommensgrößenklassen in Zusammenhang zu bringen ist.

b) Das relative Begünstigungsausmaß
in den verschiedenen Einkommensgruppen

Wie ungleich sich das Ausmaß der steuerlichen Begünstigung auf die verschiedenen Einkommensgrößen verteilt, läßt sich am besten an dem Anteil der durch die Ausnutzung der Begünstigungen steuerfrei gestellten Einkünfte an den Gesamteinkünften¹⁾ ablesen, wie er aus Tabelle 19 zu entnehmen ist.

Da von der Gruppe 9 000 bis unter 20 000 DM ab mit Umgruppierungen im Durchschnitt nicht mehr zu rechnen ist, wurden die unteren Einkommensstufen zu der Größenklasse "bis unter 20 000 DM" zusammengefaßt (die im übrigen auch den Spannweiten (-veränderungen) der nachfolgenden Gruppen näher kommt).

1) Vom Gesamtbetrag der Einkünfte auszugehen rät sich schon wegen der besseren Vergleichbarkeit mit den Ergebnissen bei der Körperschaftsteuer.

Zu schätzen waren auch die durch Inanspruchnahme von § 32a EStG 1949 steuerbegünstigten Einkommensteile, dessen "Begünstigungsschwelle" bekanntlich bei 30 000 DM lag. Jecht nennt hierzu einen Betrag von 286,1 Mill. DM¹⁾. Es hat jedoch den Anschein, daß es sich hierbei um denjenigen Teil des Gesamteinkommens der Steuerpflichtigen mit Einkommen von 100 000 DM und mehr handelt, der dem Proportionalatz von 50% unterlag²⁾, womit dieser Betrag dann allerdings nicht die Summe der durch § 32a EStG 1949 begünstigten (und das heißt steuerfrei gebliebenen) Einkommensteile darstellen würde. Bei der Konstruktion des § 32a ergaben sich diese als Differenz zwischen dem zu 50% versteuerten Einkommen und demjenigen Einkommen, das der daraus resultierenden Steuerschuld nach der Einkommensteuertabelle entsprach. Für die in den drei letzten Einkommensklassen ausgewiesene Inanspruchnahme kommen wir zu folgender Schätzung:

Tab.18

Einkommensgruppe	Steuerbegünstigte Einkommensteile durch Inanspruchnahme von § 32a EStG 1949
20 000 bis unter 50 000	759 000
50 000 " " 100 000	16 090 000
100 000 und mehr	109 750 000
Insgesamt	126 599 000

-
- 1) Horst Jecht, Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Einkommensbildung und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.13, Berlin 1957 S.152.
2) Vgl. auch: Die Ergebnisse der Einkommensteuerstatistik 1949, WiSta. 5.Jg. NF Heft 4 1953 S.178.

Tab. 19

Steuerbegünstigte Einkünfte und Gesamteinkünfte
der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen ¹⁾
nach Einkommensgruppen im Jahre 1949

Einkommensgruppen	1	Steuerbegünstigte Einkünfte	Gesamteinkünfte ²⁾	Spalte 2 in % von Spalte 3
		2	3	4
		(1 000 DM)		
bis unter 20 000		417 647	11 868 546	3,6
20 000 " " 50 000		194 079	1 644 211	11,8
50 000 " " 100 000		88 802	516 016	17,2
100 000 und mehr		183 555	741 181	24,8
Natürliche Personen insgesamt		884 083	14 769 954	6,0

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes

1) Steuerbelastete und Steuerbefreite.

2) Einschließlich Spalte 2 abzüglich steuerbegünstigte
Einkünfte durch § 10a und § 32a EStG.

Wie nun Tabelle 19 zeigt, blieben im Durchschnitt in der Einkommensgruppe bis unter 20 000 DM 3,5% der Gesamteinkünfte steuerfrei. In der folgenden Gruppe waren es 11,8%. Für die Einkommensklasse 50 000 bis unter 100 000 DM ergibt sich ein Anteil von 17,2% und für die Steuerpflichtigen mit einem Einkommen von 100 000 DM und mehr ein Anteilsatz von 24,8%, also rd. einem Viertel der Gesamteinkünfte.

Nun zeigt Tabelle 19, in welchem Maße die relative Bedeutung der Sondervergünstigungen mit wachsendem Einkommen im Jahre 1949 gestiegen ist. Daneben wäre noch ein weiteres von Interesse gewesen. Im progressiven Einkommensteuertarif liegt es begründet, daß der "Wert" einer Begünstigung ebenfalls mit der Einkommenshöhe steigt. Der staatliche "Zuschuß" wächst mit zunehmender Höhe der Steuersätze. Da mit steigendem Einkommen nicht nur die Fähigkeit zur Inanspruchnahme der Begünstigungen, sondern auch der "Wert" derselben wächst, könnte man von einer quasi doppelten Begünstigung der hohen Einkommensstufen sprechen. Der Versuch, hinreichend fundierte Berechnungen über diesen "staatlichen Zuschuß" (= Steuerausfall) bei der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen je Einkommensstufe durchzuführen, scheitert allerdings nicht nur an den bereits oben aufgezeigten Schwierigkeiten, sondern vor allem auch daran, daß keine verbindliche Aussage über die Verteilung der Steuerpflichtigen innerhalb der einzelnen Einkommensstufen getroffen werden kann.

2. Die Verteilung im Jahre 1954

Eine weitere Erfassung der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen nach Einkommensgruppen erfolgte im Rahmen der Einkommensteuerstatistik für das Jahr 1954. Die Ergebnisse werden in Tabelle 20 wiedergegeben. Infolge der in der Zwischenzeit eingetretenen Änderungen sind diese jedoch mit den Resultaten von 1949 im einzelnen nicht ohne weiteres vergleichbar.

Stellt man die steuerbegünstigten Einkommensteile wieder dem Gesamteinkommen gegenüber (siehe Tabelle 21, wobei die Gruppenbildung auf Grund ähnlicher Überlegungen wie oben und damit auch gleichzeitig in engerer Anlehnung an die Statistik von 1949 erfolgte), so ergibt sich in der Einkommensklasse bis unter 25 000 DM für den Anteil der steuerbegünstigten Einkünfte an den Gesamteinkünften ein Satz von 2,7%. In der Gruppe 25 000 bis unter 50 000 DM erhöht er sich auf 3,6% und steigt in der Klasse 50 000 bis unter 100 000 DM auf 5,1%. Würde man die nun folgenden Größenklassen in Analogie zur Statistik von 1949 zur Einkommensgruppe '100 000 DM und mehr' zusammenfassen, dann ergäbe sich für diese ein Anteilsatz von 7,2%. Bei Aufrechterhaltung der weiteren Aufgliederung wird in der Stufe 250 000 bis unter 500 000 DM mit 9,3% der Höchstsatz erreicht, der in den beiden folgenden Gruppen wieder auf 8,2% bzw. 4,7% zurückgeht. Dieser Rückgang ist in erster Linie auf den Wegfall der steuerlichen Begünstigung der Nichtentnahme von Gewinnen und die regressive Wirkung des § 7a EStG, auf die im folgenden Abschnitt noch eingegangen wird, zurückzuführen.

Sondervergünstigungen der unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen 1954¹⁾

Ergebnisse der Statistik der Einkommensteuerveranlagung

Lfd. Nr.	Einkommensgruppe von...bis unter...DM	Sondervergünstigungen nach															
		§ 7a EStG		§ 7b EStG		§ 7c EStG		§ 7d Abs. 1 u. 2 EStG		§ 7e EStG		§ 7f EStG					
		Fälle	1000 DM	Fälle	1000 DM	Fälle	1000 DM	Fälle	1000 DM	Fälle	1000 DM	Fälle	1000 DM				
1	unter 1 500	148	676	12 571	32 699	159	463	11	102	8	54	1	0				
2	1 500- 2 000	129	530	10 892	22 653	114	362	9	39	9	17	5	5				
3	2 000- 3 000	395	1 212	36 729	61 083	337	1 025	42	269	44	67	17	15				
4	3 000- 4 000	566	1 555	36 639	50 346	396	1 016	43	319	42	84	17	13				
5	4 000- 5 000	587	1 487	24 179	33 536	432	1 320	29	207	52	80	10	5				
6	5 000- 6 000	626	1 595	14 993	23 641	441	1 263	21	135	52	95	14	24				
7	6 000- 7 000	583	1 820	10 406	19 080	413	1 230	22	79	41	100	15	26				
8	7 000- 8 000	541	1 711	7 793	15 246	410	1 365	14	41	39	68	19	60				
9	8 000- 10 000	861	2 962	10 408	22 821	771	2 543	47	191	87	217	34	72				
10	10 000- 12 000	682	2 773	6 579	16 062	670	2 719	39	252	87	165	44	120				
11	12 000- 16 000	927	4 046	7 908	24 036	1 176	4 733	70	383	117	354	68	405				
12	16 000- 25 000	1 043	6 594	8 325	30 670	2 000	11 248	161	1 543	182	709	158	886				
13	25 000- 50 000	840	8 468	7 085	32 816	3 033	25 247	301	5 402	200	1 031	228	2 174				
14	50 000- 100 000	349	5 840	2 793	15 488	2 262	30 408	276	9 920	146	881	188	3 918				
15	100 000- 250 000	142	3 891	968	7 868	1 272	31 242	182	10 171	72	935	141	6 027				
16	250 000- 500 000	16	683	176	1 593	290	15 010	65	7 207	12	293	44	4 035				
17	500 000- 1 000 000	10	486	55	437	83	6 274	15	3 082	6	173	11	2 164				
18	1 000 000 und mehr	3	98	24	221	37	2 603	6	99	7	203	3	15				
19	Insgesamt	8 448	46 427	198 521	410 236	14 236	140 071	1 353	40 041	1 203	5 526	1 017	19 970				

Lfd. Nr.		Einkommensgruppe von...bis unter...DM	noch Sondervergünstigungen										§§ 76-78 EStDV 1955		§ 10a EStG		Sondervergünstigung insgesamt	
			Außer Ansatz bleibender Betrag nach Abschn. 125a EStR 1954		Steuerfreie Rücklage nach § 3 AusföRdG		Bei der Gewinnermittlung absetzbarer Betrag nach § 4 AusföRdG		§ 36 IHG									
			Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM	Fälle	1 000 DM
1		unter 1 500	195	137	175	162	236	272	8	8	20	10	103	168	13 635	34 751		
2		1 500- 2 000	193	148	94	103	131	172	2	2	16	5	149	177	11 743	23 613		
3		2 000- 3 000	525	458	254	361	363	565	28	19	127	53	637	672	39 488	65 799		
4		3 000- 4 000	551	453	329	334	452	527	40	21	287	115	1 183	1 238	40 545	56 021		
5		4 000- 5 000	542	437	346	352	487	694	39	31	263	111	1 438	1 667	28 404	39 927		
6		5 000- 6 000	566	460	332	379	436	620	45	48	157	99	1 661	2 240	19 344	30 599		
7		6 000- 7 000	564	466	377	584	509	737	43	31	84	38	1 530	2 584	14 587	26 775		
8		7 000- 8 000	429	395	362	572	454	759	28	83	43	27	1 269	2 322	11 401	22 649		
9		8 000- 10 000	768	838	715	1 167	921	1 594	70	127	72	58	2 086	4 693	16 830	37 283		
10		10 000- 12 000	518	515	611	1 136	751	1 481	54	59	41	56	1 410	3 918	11 486	29 800		
11		12 000- 16 000	635	743	1 091	2 423	1 338	3 163	104	168	36	67	1 830	6 326	15 298	46 847		
12		16 000- 25 000	630	847	1 590	4 599	1 993	6 343	183	330	27	77	1 969	9 811	18 201	73 657		
13		25 000- 50 000	525	851	2 350	9 593	2 849	12 203	293	696	20	57	1 523	13 137	19 247	111 675		
14		50 000- 100 000	190	435	1 541	9 937	1 885	12 610	213	1 033	8	90	499	7 091	10 290	97 651		
15		100 000- 250 000	73	220	889	9 765	1 086	12 357	117	1 154	1	0	197	3 344	5 140	86 974		
16		250 000- 500 000	20	60	206	5 109	261	6 818	34	1 156	-	-	24	502	1 148	42 464		
17		500 000- 1 000 000	8	43	79	3 895	96	4 143	14	68	-	-	10	185	387	21 550		
18		1 000 000 und mehr	1	1	22	1 611	28	4 082	12	871	-	-	4	62	147	9 876		
19		Insgesamt	6 923	7 507	11 363	52 082	14 266	69 148	1 327	5 905	1 202	863	17 462	60 135	277 321	857 911		

1) Bundesgebiet (ohne Saarland und Westberlin)

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960

Steuerbegünstigte Einkünfte und Gesamteinkünfte der unbeschränkt
Einkommensteuerpflichtigen nach Einkommensgruppen
im Jahre 1954

Einkommensgruppen	Steuerbegünstigte Einkünfte		Gesamteinkünfte ¹⁾	Spalte 2 in % von Spalte 3	
	1	2		3	4
bis unter 25 000	25 000	487 721	(1 000 DM) 18 327 312		2,7
25 000 "	50 000	111 675	3 073 782		3,6
50 000 "	100 000	97 651	1 918 927		5,1
100 000 "	250 000	86 974	1 303 988		6,7
250 000 "	500 000	42 484	457 180		9,3
500 000 "	1 000 000	21 550	264 216		8,2
1 000 000 und mehr		9 876	209 652		4,7
Natürliche Personen insgesamt		857 911	25 555 057		3,4

1) Einschließlich Spalte 2 abzüglich Inanspruchnahme § 10a EStG.

Bundesgebiet ohne Berlin (West) und Saarland.

Nach Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S. 437;
Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1958 S. 385.

II. Die Sondervergünstigungen in der Körperschaftsteuer

1. Die Verteilung nach Einkommensgruppen im Jahre 1949

In gleicher Weise wie in der Einkommensteuerstatistik wurde auch in der Statistik der Körperschaftsteuerveranlagung für 1949 die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen - als solche hier nur die Vorschriften der Siebener-Gruppe in Betracht kommen - nach Einkommensgruppen ermittelt (s. Tabelle 22).

Die gleichartige statistische Erfassung wirft notwendigerweise die gleichen Probleme auf, wie sie bereits im vorangehenden Abschnitt zu erörtern waren, so daß auch hier an das Ergebnis der statistischen Erhebung nicht ohne weiteres angeknüpft werden kann.

Als durchschnittlich-maximale Vergünstigungshäufung ergeben sich in der Reihenfolge der Einkommensgruppen Werte von 1,3; 1,4; 1,5; 1,5; 1,6; 1,8; 2,0; 2,3; 2,4 und 3,2, die wie oben zu interpretieren sind. Auch hier können diese Zahlen als ein Ausdruck der mit zunehmendem Einkommen wachsenden Bedeutung der Sondervergünstigungen betrachtet werden, die sich - absolut gesehen - auch dann bestätigt, wenn man von der Inanspruchnahme von nur einer Vergünstigung je Steuerpflichtigen, und zwar auch bei den höchsten Einkommen, ausgeht (s. Tabelle 22, letzte Spalte).

Betrachtet man wie bei den natürlichen Steuerpflichtigen den Anteil der durch die Ausnutzung der Steuervergünstigungen steuerfrei gestellten Einkünfte an den Gesamteinkünften¹⁾ der Steuerpflichtigen der verschiedenen Einkommensgruppen, so kommt man allerdings zu einem Ergebnis, das von dem bei den natürlichen Personen für das Jahr 1949 gewonnenen erheblich abweicht. Der Anteil der steuerbegünstigten Einkünfte an den

1) Als "Gesamteinkünfte" der Körperschaftsteuerpflichtigen mußte hier wie für 1950 und 1954 jeweils das "Einkommen" i.S. der KSt-Statistik zugrunde gelegt werden, das dem Gesamtbetrag der Einkünfte der natürlichen Personen nicht voll entspricht. Die Vergleichbarkeit der Ergebnisse wird jedoch grundsätzlich nicht beeinträchtigt.

Tab.22

Die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e EStG
der unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen im Jahre 1949

Beträge in 1 000 DM

Einkommensgruppen				Sondervergünstigungen nach								Insgesamt			
				§ 7a		§ 7b		§ 7c		§ 7d				§ 7e	
in DM				Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag	Fälle	Betrag		
0 bis unter 9 000				927	9 133	52	401	171	3 612	3	30	84	832	1 237	14 008
9 000 " " 20 000				525	5 656	28	164	126	2 153	4	364	71	532	754	8 889
20 000 " " 35 000				415	6 087	28	408	112	3 142	4	318	61	668	620	10 623
35 000 " " 50 000				310	4 933	21	166	90	1 563	1	28	42	353	464	7 043
50 000 " " 100 000				563	10 959	41	198	182	3 654	1	18	91	1 126	878	15 955
100 000 " " 200 000				507	14 097	53	371	206	7 168	4	348	137	2 185	907	24 169
200 000 " " 500 000				483	24 606	85	679	238	9 586	6	321	168	3 189	980	38 381
500 000 " " 1 000 000				215	17 408	58	846	129	8 521	3	165	94	1 816	499	28 756
1 000 000 " " 2 000 000				133	11 304	53	1 058	75	6 690	1	18	55	2 443	317	21 513
2 000 000 und mehr				131	29 765	77	2 991	109	26 046	3	2 210	94	12 627	414	73 639
Insgesamt				4 209	133 948	496	7 282	1 438	72 135	30	3 840	897	25 771	7 070	242 976
Verlustfälle				616	15 387	77	1 136	153	3 520	11	2 931	113	2 846	970	25 821

Bundesgebiet (ohne Westberlin)

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes

Gesamteinkünften zeigt nämlich eine sinkende Tendenz. Beträgt er bei Einkommen bis 100 000 DM¹⁾ 17,1%, so fällt er in den folgenden Einkommensgruppen ständig ab und stellt sich für Einkommen von 2 Mill. DM und darüber auf nur mehr 5,7%.

Dabei ist zunächst zu berücksichtigen, daß den Körperschaften als Vergünstigungen ausschließlich die Siebener-Gruppe offen stand. Da § 7a EStG 50% der Investitionen, höchstens jedoch 100 000 DM (§ 7a Abs.1) oder aber je 15% im Jahr der Beschaffung und im darauffolgenden Jahr (§ 7a Abs.2) begünstigte, trat für Investitionen über 200 000 DM eine Regression in der Begünstigung ein, der erst bei Investitionen von 666 667 DM ab über § 7a Abs.2 ausgewichen werden konnte. Die überragende Bedeutung des § 7a innerhalb der Siebener-Gruppe vermochte nun sehr leicht zu einer regressiven Wirkung der gesamten Siebener-Gruppe für die hohen und höchsten Einkommen zu führen oder zumindest wesentlich dazu beizutragen. So zeigt sich bei ausschließlicher Berücksichtigung der Inanspruchnahme der Siebener-Gruppe auch bei der Einkommensteuer im Jahre 1949, daß der Anteil der steuerbegünstigten Einkünfte an den Gesamteinkünften bis zur Gruppe 50 000 bis unter 100 000 DM steigt, für Einkommen von 100 000 DM und mehr dagegen wieder abfällt²⁾, was - wenigstens bei der Einkommensteuer für 1949 - dann nicht eintritt, wenn § 7a nicht mit einbezogen wird³⁾. Daß bei der Einkommensteuer 1949 ein

-
- 1) Umschichtungen in der Verteilung der Inanspruchnahme auf die verschiedenen Einkommensklassen zeigen sich im Durchschnitt etwa bis zur Einkommensgruppe 50 000 bis unter 100 000 DM und betragen regelmäßig eine Stufe. Die unteren Einkommensgruppen wurden daher zur Größenklasse "bis unter 100 000 DM" zusammengefaßt.
 - 2) Die Prozentsätze im einzelnen: unter 20 000 DM: 1,86%; 20 000 bis unter 50 000 DM: 6,28%; 50 000 bis unter 100 000 DM: 8,97%; 100 000 DM und mehr: 7,42%.
 - 3) Anteilsätze der durch §§ 7b-e begünstigten Einkünfte an den Gesamteinkünften: unter 20 000 DM: 0,47%; 20 000 bis unter 50 000 DM: 1,75%; 50 000 bis unter 100 000 DM: 3,0%; 100 000 DM und mehr: 3,2%.

Tab. 27

Steuerbegünstigte Einkünfte und Gesamteinkünfte der mit einem Einkommen
veranlagten unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen¹⁾ nach
Einkommensgruppen im Jahre 1949

Einkommensgruppen in DM	1		2		3		4	
			Steuerbegünstigte Einkünfte		Gesamteinkünfte (einschließlich Spalte 2)		Spalte 2 in % von Spalte 3	
					(1 000 DM)			
bis unter 100 000			56 518		329 918		17,1	
100 000 " "			24 189		193 669		12,5	
200 000 " "			38 381		351 881		11,0	
500 000 " "			28 766		315 056		9,1	
1 000 000 " "			21 513		332 013		6,5	
2 000 000 und mehr			73 639		1 288 739		5,7	
Insgesamt			242 976		2 811 276		8,6	

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes
und Wista. 5.Jg. NF Heft 8 1953 S.371

1) ohne Verlustfälle

Rückgang des Anteils der steuerbegünstigten Einkünfte an den Gesamteinkünften für Einkommen von 100 000 DM und mehr nicht eintritt, ist ausschließlich auf die steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach den §§ 10 Abs. 1 Ziff. 3 bzw. 32a EStG 1949 zurückzuführen, die das Begünstigungssystem auch für die hohen Einkommen progressiv gestalteten. Wenn bei den Körperschaftsteuerpflichtigen auch bei ausschließlicher Berücksichtigung der §§ 7b bis 7e EStG für Einkommen über 100 000 DM ein leichter Rückgang festzustellen ist, so wird sich das z.T. auch damit erklären lassen, daß die Möglichkeit einer rationellen Ausnutzung der Vergünstigungen von einer bestimmten Einkommenshöhe ab nicht mehr proportional zum Einkommenszuwachs stieg.

2. Die Verteilung nach Körperschaftsarten

Die Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen nach Körperschaftsarten wurde nur für die Jahre 1950 und 1954 statistisch ermittelt. Es kann deshalb im folgenden auch nur die Situation für diese beiden Jahre aufgezeigt werden.

a) Die Verteilung im Jahre 1950

Im Jahre 1950 entfielen von der Gesamtinanspruchnahme der Sondervergünstigungen durch die mit einem Einkommen besteuerten Körperschaftsteuerpflichtigen anzahlmäßig 86,9% und betragsmäßig 94,6% auf die Kapitalgesellschaften. Bezieht man noch die Mindeststeuerungs-, Verlust- und Nullfälle mit ein, für die allerdings eine Aufgliederung nach Körperschaftsarten nicht vorliegt, dann ergibt sich für die Kapitalgesellschaften ein Anteil von 73,4% der Fälle und 80,3% des Gesamtbetrages. Dieser dürfte jedoch wesentlich höher gelegen haben, denn die hohen Durchschnittsbeträge der Mindestbesteuerungs-, Verlust- und Null-

Die Sondervergünstigungen der unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen
im Jahre 1950 nach Körperschaftsarten

Körperschaftsart	Sondervergünstigungen nach §§ 7a bis 7e EStG				
	Fälle		Betrag		
	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
	nach Körperschaftsarten				
1. Nach dem Einkommen Besteuerte kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG)	6 690	73,4	349 243	80,3	52 204
Erwerbs- und Wirtschaftsgenossen- schaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 KStG)	706	7,8	7 917	1,8	11 214
Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG)	231	2,5	10 982	2,5	47 541
Sonstige Körperschaftsteuer- pflichtige (§ 1 Abs. 1 Ziff. 3 bis 5 KStG)	73	0,8	1 101	0,3	15 082
Zusammen	7 700	84,5	369 243	84,9	47 954
	ohne Gliederung nach Körperschaftsarten				
2. Mindestbesteuerungsfälle	188	2,1	23 072	5,3	122 723
3. Verlust- und Nullfälle	1 222	13,4	42 671	9,8	34 919
Insgesamt	9 110	100	434 987	100	47 748

Nach Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd. 125 S. 87.
Bundesgebiet (ohne Westberlin).

fälle, die fast ausnahmslos über denen der nach dem Einkommen besteuerten Nichtkapitalgesellschaften liegen und teilweise die der Kapitalgesellschaften erheblich übersteigen, lassen darauf schließen, daß es sich auch bei den Steuerpflichtigen dieser Gruppen, die von den Sondervergünstigungen der §§ 7a bis 7e EStG Gebrauch gemacht haben, in der Hauptsache um Kapitalgesellschaften gehandelt hat¹⁾. Die übrigen Körperschaftsarten fallen demgegenüber nicht ins Gewicht. Nicht uninteressant festzustellen ist, daß an der Gesamtinanspruchnahme der Siebener-Gruppe die mit einem Mindesteinkommen Besteuerten einschließlich derjenigen Steuerpflichtigen, die im Jahre 1950 kein Einkommen oder gar einen Verlust ausgewiesen haben, mit 1 410 Fällen (15,5%) und 65,7 Mill. DM (15,1%) beteiligt waren. Mit Hilfe der Sondervergünstigungen haben sich diese also der Körperschaftsteuer entweder ganz entziehen können oder aber einen ohnehin entstandenen Verlust - zumindest steuerwirksam - noch vergrößert.

Nun bedarf dieses Ergebnis allerdings noch einer Ergänzung, denn es kann naturgemäß in entscheidendem Maße durch den hohen Anteil der Kapitalgesellschaften innerhalb der Körperschaftsbesteuerung beeinflusst sein. In der Tat entfielen im Jahre 1950 auf die Kapitalgesellschaften 48,8% der nach dem Einkommen besteuerten Körperschaftsteuerpflichtigen und 95,3% des Einkommens derselben. Es erscheint deshalb erforderlich, auch die relative Bedeutung der Sondervergünstigungen für die einzelnen Körperschaftsarten darzulegen, was in Tabelle 25 geschehen ist. Dabei zeigt sich, daß die Kapitalgesellschaften noch hinter den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie den gewerblichen Betrieben der öffentlichen Hand

1) Vgl. auch Das Einkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen und seine Besteuerung, Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125 S.66.

Steuerbegünstigte Einkünfte und Gesamteinkünfte der nach dem Einkommen
besteuerten unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen¹⁾
im Jahre 1950

Körperschaftsart	Steuerbegünstigte Einkünfte	Gesamteinkünfte einschließlich Spalte 2	Spalte 2 in % von Spalte 3
1	2	3	4
	(1 000 DM)		
Kapitalgesellschaften	349 243	4 178 044	8,4
Erwerbs- und Wirtschafts- genossenschaften	7 917	63 978	12,4
Betriebe gewerblicher Art der Körperschaften des öffentlichen Rechts	10 982	117 044	9,4
Sonstige Körperschaftsteuer- pflichtige	1 101	25 724	4,3
Körperschaften insgesamt	369 243	4 384 790	8,4

Nach Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd. 125 S. 59 ff.

1) Ohne Mindestbesteuerungs-, Verlust- und Nullfälle.

rangierten. Das mag nicht zuletzt damit in Zusammenhang zu bringen sein, daß die Sondervergünstigungen für die Grundstoffzweige in der Phase des ersten Wiederaufbaus von nicht allzu großer Bedeutung waren, denn es ist andererseits festzustellen, daß die Kapitalgesellschaften mit 52 204 DM die höchste Inanspruchnahme je Fall aufwiesen - übrigens dicht gefolgt von den gewerblichen Betrieben der öffentlichen Hand mit 47 541 DM.

b) Die Verteilung im Jahre 1954

Was nun das Jahr 1954 anbetrifft, so entfiel - wie Tabelle 26 zeigt - auch hier der Löwenanteil der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen auf die Kapitalgesellschaften, der mit 91,2% der Fälle und 93,2% der Beträge sogar noch erheblich über den für 1950 ermittelten Ergebnissen (73,4% bzw. 80,3%) lag. Von den übrigen Körperschaften sind vor allem die gewerblichen Betriebe der öffentlichen Hand zu erwähnen, die einen Betrag von immerhin rd. 121 Mill. DM auf sich vereinten und durch eine vergleichsweise sehr hohe Inanspruchnahme je Fall, nämlich 237 607 DM hervorstechen, die selbst die der Kapitalgesellschaften insgesamt (194 340 DM je Fall) beträchtlich übertraf. Im übrigen springt in besonderem Maße der überaus hohe Anteil der Aktiengesellschaften usw. ins Auge. Diese stellten zwar mit 2 203 nur 21,2% der Fälle, sie waren jedoch mit rd. 1,4 Mrd. DM oder 71,2% an der betragsmäßigen Ausnutzung der Sondervergünstigungen beteiligt, so daß sich die Inanspruchnahme je Fall auf 638 058 DM belief. Verantwortlich hierfür zeichnete vor allem § 36 IHG. Auf die Gesellschaften mit beschränkter Haftung entfielen 69,5% der Fälle und 21,0% des Gesamtbetrages bei 57 329 DM Inanspruchnahme je Fall.

Sondervergünstigungen der unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen¹⁾ 1954
nach Körperschaftsarten

Lfd. Nr.	Körperschaftsart	Sondervergünstigungen ²⁾			
		Fälle		Betrag	
		Anzahl	%	1 000 DM	DM je Fall
1	Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 1 KStG) darunter: Aktiengesellschaften, Kommandit- gesellschaften auf Aktien, kolonialgesellschaften Gesellschaften mit beschränkter Haftung	9 473	91,2	1 840 984	194 340
2	Erwerbs- und Wirtschafts- genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Ziff. 2 KStG)	2 203	21,2	1 405 641	338 058
3	Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Ziff. 6 KStG)	7 216	69,5	413 686	57 329
4	Sonstige Körperschaftsteuer- pflichtige (§ 1 Abs. 1 Ziff. 3 bis 5 KStG)	313	3,0	5 987	19 128
		509	4,9	120 942	237 607
		94	0,9	6 579	99 889
5	Insgesamt	10 389	100	1 974 492	190 056

1) Einschließlich Verlust- und Nullfälle;
Bundesgebiet (ohne Saarland und Berlin).

2) §§ 7a bis 7f EStG; steuerfreie Rücklage nach § 3 AusffördG;
bei der Gewinnermittlung absetzbarer Betrag nach § 4 AusffördG;
§ 36 IHG; §§ 76 bis 78 EStDV 1955.

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1960 S. 437.

Tab. 27

Der Anteil der steuerbegünstigten Einkünfte an den Gesamteinkünften
der steuerbelasteten unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen
mit Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahre 1954

Körperschaftart	Steuerbegünstigte Einkünfte		Gesamteinkünfte (einschließlich Spalte 2)	Spalte 2 in % von Spalte 3
	1	2	3	4
		(1 000 DM)		
Kapitalgesellschaften		1 605 969	6 178 176	26,0
darunter:				
Aktiengesellschaften, Kommandit- gesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften		1 267 561	3 906 340	32,4
Gesellschaften mit beschränkter Haftung		338 408	2 271 836	14,9
Erwerbs- und Wirtschaftsgenossen- schaften		5 561	144 981	3,8
Betriebe gewerblicher Art der Körper- schaften des öffentlichen Rechts		86 163	226 756	38,0
Sonstige Körperschaftsteuerpflichtige		9 968	113 460	8,8
Körperschaften insgesamt		1 707 661	6 663 373	25,6

Bundesgebiet (ohne Westberlin und Saarland)

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes

Ergänzt man auch hier dieses Ergebnis durch eine Gegenüberstellung von steuerbegünstigten Einkünften und Gesamteinkünften der einzelnen Körperschaftsarten zur Beleuchtung des relativen Begünstigungsausmaßes, so ist man sicherlich nicht wenig überrascht, feststellen zu können, daß die Kapitalgesellschaften im Jahre 1954 nicht weniger als 26% ihrer Gesamteinkünfte steuerfrei stellten, die Aktiengesellschaften allein sogar 32,4%. Auffallend ist allerdings auch hier der hohe Prozentsatz bei den gewerblichen Betrieben der öffentlichen Hand, der mit 38% weit an der Spitze lag.

III. Die unterschiedliche Bedeutung der Sondervergünstigungen für die natürlichen und juristischen Personen

In den vorangehenden Abschnitten wurde versucht, im Rahmen des verfügbaren statistischen Materials die Bedeutung der Sondervergünstigungen für die natürlichen und juristischen Personen aufzuzeigen. Vergleicht man nun die Ergebnisse, insgesamt gesehen, miteinander, so ergibt sich, daß das Schwergewicht der Sondervergünstigungen in sämtlichen Jahren bei den nichtphysischen Personen lag. So entfielen im Jahre 1949 nur 2,6% der Gesamtzahl der Inanspruchnahmefälle auf die Körperschaftsteuerpflichtigen, während der betragsmäßige Anteil mit 23,3% nahezu ein Viertel des Gesamtbetrages erreichte. Dieser Anteil erhöhte sich 1950 bei einer anzahlmäßigen Beteiligung von weiterhin 2,6% auf rd. 28%. Im Jahre 1954 stieg der Anteil der Körperschaftsteuerpflichtigen an der betragsmäßigen Gesamtinanspruchnahme sämtlicher Sondervergünstigungen sogar auf rd. 70%, während der Anteil an der anzahlmäßigen Inanspruchnahme gegenüber 1949 und 1950 mit 1% nur unerheblich zunahm.

Infolge der Nichterfassung der Inanspruchnahme der Sondervergünstigungen durch Null- und Verlustfälle in

Sondervergünstigungen der unbeschränkt Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen
in den Jahren 1949, 1950 und 1954

Steuerpflichtige	1949					1950					1954				
	§§ 7a - 7e; § 10 Abs.1 Ziff.3; § 32a EStG					§§ 7a - 7e; § 10a; § 32a EStG					§§ 7a - 7f EStG; Abschn.125a EStE; §§ 3 und 4 AusffördG; § 36 IHG; §§ 76 - 78 EStDV 1955; § 10a EStG				
	Fälle		Betrag			Fälle		Betrag			Fälle		Betrag		
	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall	Anzahl	%	1 000 DM	%	DM je Fall
Einkommensteuerpflichtige	304 363	97,4	884 083	76,7	2 905	339 973	97,4	1 134 462	72,3	3 337	277 321	96,4	857 911	30,3	3 094
Körperschaftsteuerpflichtige	8 040	2,6	268 797	23,3	33 432	9 110	2,6	434 987	27,7	47 748	10 389	3,6	1 974 492	69,7	190 056
Insgesamt	312 403	100	1 152 880	100	-	349 083	100	1 569 449	100	-	287 710	100	2 832 403	100	-

Bundesgebiet (ohne Westberlin und Saarland).

Nach Unterlagen des Statistischen Bundesamtes; Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125 S.36, 39 und 67; Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland S.436 f.

Durch § 32a EStG 1949 und 1950 steuerbegünstigte Einkünfte nach eigener Schätzung.

der Einkommensteuer mag der Anteil der Einkommensteuerpflichtigen an der Gesamtinanspruchnahme etwas zu gering ausgewiesen sein; entscheidende Änderungen sind jedoch kaum zu erwarten. Wesentlich deutlicher zeigt sich nämlich die weitaus größere Bedeutung der Sondervergünstigungen für die Körperschaftsteuerpflichtigen bei einer Betrachtung der Inanspruchnahme je Fall. Sie betrug bei den natürlichen Personen 1949 2 905 DM gegenüber 33 432 DM bei den juristischen Personen. Im Jahre 1950 waren es 3 337 DM gegenüber 47 748 DM. Dabei ist nicht außer Acht zu lassen, daß die natürlichen Personen mit § 10 Abs.1 Ziff.3 bzw. § 10a EStG und § 32a EStG noch von zwei Vergünstigungen Gebrauch machen konnten, die den Körperschaftsteuerpflichtigen nicht offen standen. Ganz besonders krass fällt die Gegenüberstellung der Inanspruchnahme je Fall für das Jahr 1954 aus. Während sie sich bei den natürlichen Personen auf 3 094 DM belief, wurde von den Körperschaftsteuerpflichtigen ein Betrag von 190 056 DM erreicht.

IV. Zusammenfassende und ergänzende Bemerkungen

Die Sondervergünstigungen wirkten regelmäßig in Richtung einer steuerlichen Unterstützung der Kapitalbildung. Die staatliche Hilfestellung war dabei - wie die vorangehenden Ausführungen zeigen - keineswegs indifferent. Freilich gestatten es die sporadischen, in Art und Umfang der Erfassung der hier interessierenden Tatbestände recht willkürlichen und damit nicht nur zeitlich, sondern insoweit auch sachlich diskontinuierlichen Statistiken der Einkommensbesteuerung (i.w.S.) nur, die Situation jeweils schlaglichtartig zu beleuchten. Fassen wir die dabei gewonnenen Ergebnisse nochmals zusammen:

Zunächst einmal konnte für das Jahr 1949 eine mit wachsendem Einkommen ansteigende relative Bedeutung der Vergünstigungen bei den natürlichen Personen festgestellt werden. Da die hierfür primär verantwortliche

steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns auch im Jahre 1950 fortbestand und darüber hinaus insbesondere in Form des § 32a EStG in erheblich stärkerem Maße davon Gebrauch gemacht wurde, steht kaum zu erwarten, daß das Ergebnis für 1950 wesentlich andere Grundzüge aufweisen wird. Möglicherweise veränderte es sich sogar noch mehr zugunsten der Einkommen über 100 000 DM. Ob bzw. inwieweit in den Jahren 1951 und 1952 § 32b EStG die mit der Aufhebung von § 10a und § 32a EStG entstandene Lücke zu füllen vermochte, ist hingegen schwer zu sagen.

Für 1954 zeigte sich ein Rückgang der relativen Bedeutung der Sondervergünstigungen für natürliche Personen mit Einkommen über 500 000 DM, was primär mit dem Wegfall der steuerlichen Begünstigung der Nichtentnahme von Gewinnen in Zusammenhang gebracht wurde. Auch für 1953 und 1955 müßte deshalb ein entsprechendes Bild zu erwarten sein.

Mit der regressiven Wirkung des § 7a und der Nichtanwendbarkeit der steuerlichen Privilegierung nicht entnommener Gewinne wurde auch der für die juristischen Personen im Jahre 1949 festgestellte Rückgang des relativen Begünstigungsmaßes für Einkommen über 100 000 DM erklärt. Ähnliches müßte auch für das Jahr 1950 angenommen werden können. Ob sich dagegen für 1954 ein gleiches Bild ergeben würde, erscheint infolge der großen Bedeutung des § 36 IHG, der keine Begünstigungsbegrenzung kannte, zumindest recht fraglich. Entsprechendes könnte dann auch für 1952, 1953 und 1955 vermutet werden.

Als letztes wesentliches Ergebnis bleibt schließlich festzuhalten, daß die Bedeutung der Sondervergünstigungen für die juristischen Personen regelmäßig größer war als für die natürlichen Personen. Ganz besonders zeigt sich das für 1954, vornehmlich als Folge des § 36 IHG, weshalb auch hier zu vermerken ist,

daß für die Jahre 1953 und 1955 entsprechendes angenommen werden kann.

Allgemeiner lassen sich diese Ergebnisse folgendermaßen formulieren: Progressivität des Sondervergünstigungssystems für die natürlichen Personen in der Phase des ersten Wiederaufbaus (also zumindest bis 1950 einschließlich¹⁾); ab 1952 und bis etwa 1955 einschließlich besonders starke Begünstigung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften, primär infolge der quasi "nachholenden" Begünstigung der Grundstoffindustrie²⁾.

Die sozialpolitischen Schwächen der Steuerpolitik dieser Jahre erscheinen damit schon im Hinblick auf diese Sondervergünstigungen eklatant genug, um sagen zu können, daß sie alles andere denn das Prädikat einer mittelstandsorientierten Steuerpolitik beanspruchen kann, wenn man darunter "eine besondere Berücksichtigung der steuerlichen Interessen der kleineren und mittleren Gewerbe- und Handelsbetriebe"³⁾ verstehen will.

Die Sondermaßnahmen begünstigten nicht nur die (Erwerbs-) Vermögensbildung vornehmlich bei den Beziehern hoher Einkommen, sondern darüber hinaus in starkem Maße bei den anonymen Gesellschaftsformen. Sie schufen hier die Basis zusätzlichen Einkommens und damit weiterer Vermögensbildung. Es liegt in der Natur der Sache, daß diese steuerliche Begünstigung der relativen Vermögenskonzentration nicht wettbewerbspolitisch neutral zu bleiben vermag. In

1) Die Jahre 1951 und 1952 sind diesbezüglich zu undurchsichtig, als daß über sie etwas gesagt werden könnte.

2) § 7a EStG hatte für diese bekanntlich keine besondere Rolle gespielt.

3) Horst Jecht, Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, Finanzarchiv NF Bd.19 1958/59 S.96.

dieser wettbewerbsmäßigen Bevorteilung allein liegt aber schon wieder eine Begünstigung zukünftiger Vermögensakkumulation.

Unter sozialpolitischen Aspekten muß dabei besonders bedenklich stimmen, daß der Sinn der auf der modernen Grenznutzentheorie basierenden Einkommensteuerverprogression und damit die (generell-) quantitative Differenzierung der Steuerlast durch die Steuervergünstigungen in das ganze Gegenteil verkehrt wurden, so daß man schon hier von einer "Pervertierung des Leistungsvermögensprinzips" (Neumark) sprechen kann¹⁾. Im Grunde ist dies identisch mit der Feststellung, daß der staatliche Anteil an der steuerbegünstigten Vermögensbildung zumindest der natürlichen Personen mit zunehmendem Einkommen ebenfalls anstieg.

Freilich waren nicht sämtliche Vergünstigungen so angelegt, daß sie in jedem Fall in voller Höhe der steuerbegünstigten Einkünfte zu einer Vermögensbildung ohne die "Hypothek" späterer Steuernachzahlungen zu führen vermochten. Da sich die steuerbegünstigten Einkünfte regelmäßig als Gewinnanteile zuzüglich nicht gezahlter Steuern darstellen, mußte der Umfang der endgültig realisierten Vermögensbildung im wesentlichen davon abhängen, ob bzw. inwieweit diese Vergünstigungen zu einer echten, d.h. nicht nur vorübergehenden Steuerersparnis führten. Wie bereits in anderem Zusammenhang dargelegt, kann das (bis auf eine evtl. Nachversteuerung wegen Mehrentnahmen bzw. die - allerdings sehr geringe - zwangsweise Nachversteuerung) für die steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns grundsätzlich gesagt werden. Das gilt auch für den

1) Das übrige tat bekanntlich das Kapitalmarktförderungsgesetz, indem es die (generell-) qualitative Differenzierung der Steuerlast weitgehend ausschaltete, so daß für diejenigen Steuerpflichtigen, die über eine ausreichende Inanspruchnahme der Vergünstigungen verfügten, von der Gesamtdifferenzierung der steuerlichen Belastung nicht mehr viel übrig blieb.

nach § 4 des Ausfuhrförderungsgesetzes abzugsfähigen Betrag. Bei den Sonderabschreibungen mußte es vor allem auf die zukünftige Entwicklung von Gewinn und Steuersätzen ankommen. Unter Umständen konnte schon die "ratenweise" Auflösung der stillen Rücklagen zu einer endgültigen Steuerersparnis führen. Dynamisch gesehen ergab sich hier vor allem die Möglichkeit der Kompensation der Auflösung durch Bildung neuer stiller Reserven. Diese scheint zwar mit dem Wegfall insbesondere von § 7a EStG (mit Ausnahme für einen engeren Personenkreis) wenigstens seit 1952 unterbrochen worden zu sein. Letztlich fand aber § 7a EStG zunächst seine ganz bewußte Fortführung in der degressiven Abschreibung. Freilich bestand diese Kompensationsmöglichkeit primär für die Großunternehmen mit ihren umfangreichen, vielgestaltigen Investitionsprogrammen, ihrer "erweiterten Kalkulationsbasis" (Dobretsberger)¹⁾. Auch hier also eine indirekte zusätzliche Begünstigung der großen Unternehmen und Konzerne.

Die Aufnahme neuer Vergünstigungen und damit die Schaffung weiterer Wege zur Gewinnreduzierung, wie es vor allem im Rahmen der Ausfuhrförderung geschah, spielen hier ebenfalls eine wichtige Rolle. Doch wie dem auch im einzelnen sein mag, von entscheidender Bedeutung erscheint die steuerliche Förderung der Vermögensmehrung überhaupt, die grundsätzlich bereits den Keim weiteren Vermögenszuwachses in sich trägt.

Die sozialpolitische Problematik der Sondervergünstigungen lag aber in gleichem Maße auch darin begründet, daß sie nur zu einer massiven Begünstigung des Unternehmereinkommens führten. Die Förderung des per-

1) Nach Martin Lohmann, Kapitalbildung und Kapitalverwendung in der Unternehmung, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.5 S.180.

sönlichen Sparens bot dafür keinen Ausgleich¹⁾. Außerdem hatte die Art der Sparförderung ebenfalls den Fehler, primär die Bezieher hoher Einkommen zu begünstigen²⁾. Aus diesem Grunde wurde schon Anfang 1950 im Parlament ein Antrag eingebracht, der sich die Vorschläge des Gutachtens von Jecht³⁾ zu eigen machte und einen Abzug der Sparbeträge nicht mehr von der Bemessungsgrundlage, also dem Einkommen, sondern in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes von der Steuerschuld vorsah, um für die Bezieher kleinerer Einkommen das Sparen lohnender und vor allem seine steuerliche Prämiierung gerechter zu gestalten. Allerdings fand dieses - übrigens auch in der Schweiz bei der Gewährung von Familienermäßigungen ("Sozialabzügen") in der kantonalen Personalbesteuerung⁴⁾ mehrfach angewandte - Verfahren in die steuerliche Sparförderung keinen Eingang.

-
- 1) Vgl. auch Fünf Jahre Deutsche Mark, Hrsg. Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, Berlin und München 1953 S.73.
 - 2) Vgl. dazu auch Paul Jostock und Albert Ander, Konzentration der Einkommen und Vermögen, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, 1.Bd.: Stand der Konzentration, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.20/I, Berlin 1960 S.220.
 - 3) Vgl. Horst Jecht, Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948 S.31 f. Die Vorschläge erfolgten im Hinblick auf die Wiedereinführung der durch das Kontrollratsgesetz Nr.12 gestrichenen Abzugsfähigkeit der Lebensversicherungsprämien als Sonderausgaben und waren an der englischen Praxis des Lebensversicherungsprämienabzugs orientiert.
 - 4) Vgl. Gesetz über das Steuerwesen des Kantons Glarus § 34, Kanton Neuchâtel: Loi sur les contributions directes Art.35; Kanton Aargau: Gesetz über die ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern § 41; Kanton St.Gallen: Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern Art.34.

E. Abschließende Würdigung der Maßnahmen

I. Allgemeine Bemerkungen zur Frage außerfiskalischer Zielsetzungen in der Besteuerung

Die vorangehenden Ausführungen beschäftigten sich mit steuerlichen Maßnahmen, die nichtfiskalischen Zwecken dienten und (wenn auch teils im Rahmen von Sondergesetzen geregelt) auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung (i.w.S.) ergriffen wurden, die "in hohem Maße die Verfolgung außerfiskalischer Zwecke"¹⁾ gestattet.

Die Verwendung der Besteuerung zur Realisierung außerfiskalischer, speziell wirtschaftspolitischer Zielsetzungen gehört heute zu den internationalen Gemeinsamkeiten nationaler steuer- bzw. wirtschaftspolitischer Praktiken. Diese "Ökonomisierung der Besteuerung" (F.K. Mann)²⁾ oder allgemeiner: die fortschreitende Verschmelzung von Finanzpolitik und Wirtschaftspolitik³⁾, hängt dabei einmal auf das engste zusammen mit dem ständig wachsenden Rückgriff des Staates auf Sozialprodukt und Volkseinkommen, eine Entwicklung, in der sich die - von Adolph Wagner schon vor zwei Menschenaltern vorausgesagte - überall festzustellende Tendenz zur Extensivierung und Intensivierung der Staatstätigkeit und der damit nicht nur absolut, sondern auch relativ nahezu unablässig anwachsenden öffentlichen Ausgaben und Steuern

-
- 1) Fritz Neumark, Internationale Entwicklungstendenzen auf dem Gebiete der Einkommensbesteuerung, Weltwirtschaftliches Archiv Bd.63 1949 (II) S.4.
Vgl. auch Günter Schmolders, Finanzpolitik, Berlin, Göttingen und Heidelberg 1955 S.234 f.
 - 2) Fritz Karl Mann, Artikel "Steuer (II), Ideengeschichte der Besteuerung" in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 10.Bd. Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1959 S.112.
 - 3) Fritz Karl Mann, ib. S.112.

widerspiegelt¹⁾.

In der Tat mangelte es in einer Situation, in welcher - wie noch in der durch die "individualistische Steuer-auffassung" der "Finanzwissenschaftler klassischer Observanz"²⁾ geprägten Zeit um 1870 - eine Steuerprogression, die über 3 oder 4% hinausging, für normale Zeiten als untragbar angesehen wurde³⁾, ebenso wie vor dem ersten Weltkrieg, da die höchsten Sätze, mit denen das Einkommen steuerlich belastet wurde, nicht weit über 10%, im äußersten Falle bei etwa 15% lagen, schon an der quantitativen Durchschlagskraft für eine tiefgreifend-gestaltende Auswirkung der Besteuerung. Erst mit der - von F.K. Mann so charakterisierten - Entwicklung vom Anteil- zum Kontrollsystem, die sich darin manifestiert, "daß der Anteil am Volkseinkommen, den die öffentliche Hand (Staat, Gemeinden, Sozialversicherungsträger usw.) mittelbar oder unmittelbar beansprucht bzw. kontrolliert, von durchschnittlich wenig mehr als 10 v.H. in den meisten fortschrittlichen Ländern auf 30 bis 40 v.H. gestiegen ist"⁴⁾, wurden die materiellen Voraussetzungen hierfür geschaffen. In der Bundesrepublik (einschließlich West-Berlin) erreichte das Aufkommen an Steuern und Sozialbeiträgen, das ungefähr je zur Hälfte von den Unternehmen und den privaten Haushalten bestritten wird, im Kalenderjahr 1960 etwa 33% des Bruttosozialprodukts. 1961 erhöhte sich dieser Anteil auf rd. 33,5% und dürfte im Jahre 1962 34% überschritten haben. Seit 1952⁵⁾ bewegte sich die Quote im allgemeinen

1) Vgl. Fritz Neumark, Neue Ziele und Methoden der Steuerpolitik, Offene Welt, Sondernummer März 1954 S.37.

2) Fritz Karl Mann, Artikel "Steuer (II), Ideengeschichte der Besteuerung", in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 10.Bd. Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1959 S.109 und 111.

3) Vgl. Wilhelm Gerloff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg v.Schanz), Tübingen 1928 Bd. II S.156.

4) Fritz Neumark, Neue Ziele und Methoden der Steuerpolitik, l.c. S.37.

5) Kalenderjahre.

zwischen 31 und 32%¹⁾.

Unter diesen Umständen wäre die Fragestellung, ob mit der Besteuerung außer den spezifisch einnahme- oder dekungspolitischen auch nichtfiskalische Ziele verfolgt werden können, in der Tat als unwissenschaftlich abzutun. Da "les répercussions de l'acte de l'imposition ne sont pas restreintes à des effets fiscaux, mais que la perception de chaque impôt (que le législateur le veuille ou non), donne lieu en même temps à toute une série d'effets économiques, sociaux, etc.", kann lediglich fraglich sein, "si d'une part le législateur « doit » ou non manipuler sciemment les effets extra-fiscaux dans une direction déterminée, et si, d'autre part, l'impôt extra-fiscal est un moyen approprié pour réaliser les buts proposés"²⁾.

Neben diesen materiellen Voraussetzungen war es vor allem das Aufkommen der 'New Economics' sowie die "Herausbildung neuer Gestaltungskräfte des politisch-sozialen Lebens", welche dazu beitrugen, daß die "bewußte a u s s e r b u d g e t ä r e V e r w e n d u n g steuerlicher Maßnahmen, namentlich zur Realisierung wirtschafts- und sozialpolitischer Ziele, zu einem der konstitutiven Elemente der Besteuerung geworden (ist)"³⁾.

Als wesentlichste außerfiskalische Zwecksetzungen kommen vor allem wirtschaftspolitische und sozialpolitische, daneben auch bevölkerungs- und gesundheitspolitische Ziele in Betracht⁴⁾. Die in der

-
- 1) S. Bundesministerium der Finanzen, (Hrsg.), Finanzberichte 1961 bis 1963; Geschäftsbericht der BdL f.d. Jahr 1955 S.72, Stat. Jahrbücher f.d. Bundesrepublik Deutschland 1956 - 1962 (Sozialversicherungsbeiträge).
 - 2) Fritz Neumark, Les buts de l'impôt dans la théorie et dans la pratique contemporaines, Revue de Science et de Législation financières, 1949 S.102 f; vgl. auch F. Neumark, Vom Wesen der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft und Geldtheorie (Festschrift für R. Stucken), Göttingen 1953 S.14.
 - 3) Fritz Neumark, Artikel "Steuer (I), Theorie der Besteuerung", in: Hwb. d. Sozialwiss. 10.Bd. 1959 S.94 (Sperrung im Original kursiv).
 - 4) Darüber hinaus auch kultur-, religions- u. rassepolitische Zwecksetzungen; vgl. F. Neumark, Theorie u. Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947 S.96 ff.

Bundesrepublik ergriffenen Maßnahmen standen - zumindest in den Jahren unmittelbar nach der Währungsreform - regelmäßig im Dienste des Wiederaufbaus der deutschen Volkswirtschaft und verfolgten damit primär allgemeinwirtschaftspolitische Aufgaben, wenn freilich auch die sozialpolitischen Ausstrahlungen (wie Bekämpfung der Wohnungsnot und Arbeitslosigkeit) nicht zu übersehen sind. Sozialpolitische Motive spielten bei den Maßnahmen zugunsten der Vertriebenenbetriebe eine Rolle, wenn auch hier der wirtschaftspolitischen Absicht, die Vertriebenen selbst aktiv in die Lösung des Vertriebenenproblems (Eingliederung in die westdeutsche Volkswirtschaft) einzuschalten, gewiß eine gleichrangige Bedeutung zukam. Primär sozialpolitisch und spezifisch politisch motiviert waren die den Verfolgten gewährten Vergünstigungen. Vornehmlich gesundheitspolitische Überlegungen lagen den Maßnahmen zur Förderung der Reinhaltung von Wasser und Luft und den Begünstigungen zugunsten der Privatkankeenanstalten zugrunde.

II. Die wirtschaftspolitische Seite der Maßnahmen

1. Positive Auswirkungen im Rahmen des Wiederaufbaus

Generell läßt sich sagen, daß die wirtschaftspolitische und speziell investitionspolitische Bedeutung der Maßnahmen keineswegs negiert werden kann. Zusammen mit anderen Maßnahmen auf dem Gebiet der Gewinn- und Ertragsbesteuerung haben sie zu dem raschen Wiederaufbau Deutschlands in erheblichem Maße beigetragen, woran im allgemeinen auch kaum ein Zweifel gelassen wird. "Die Erfahrungen der Wiederaufbauperiode, die so überraschend erfolgreich verlief, haben bewiesen, wie sehr es darauf ankommt, daß die Finanzpolitik,

nicht zuletzt das Steuerrecht auf die konjunkturpolitischen Bedürfnisse der Wirtschaft Rücksicht nimmt, ja geradezu darauf eingestellt wird."¹⁾ Ohne das DM-Bilanz-Gesetz, das die Unterbrechung der Kontinuität der Steuerbilanzen und damit neue Abschreibungsmöglichkeiten brachte, ohne die Sonderabschreibungsmöglichkeiten der Siebener-Gruppe und des Investitionshilfegesetzes, der steuerlichen Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne, ohne die Pensionsrückstellungen usw. "hätte die deutsche Wirtschaftspolitik nicht so erfolgreich sein können, wie es tatsächlich der Fall war"²⁾.

2. Investitionspolitische Nebenwirkungen

Nun beruht die Wirkung derartiger Sondervergünstigungen in der (mit steigendem Einkommen und Steuersätzen wachsenden) Einflußnahme auf die unternehmerischen Dispositionen, sei es über die Auswirkungen auf das betriebliche Investitionsrisiko, sei es über die mit ihnen verbundenen steuerwirksamen Gestaltungsmöglichkeiten des wirtschaftlichen Ergebnisses der jeweiligen Wirtschaftsperiode, die mit zunehmender Durchsetzung der Einkommensbesteuerung mit Ausnahmebestimmungen schließlich zur Übernahme des an sich den Verbrauchssteuern eigentümlichen Prinzips der 'Selbsteinsteuering' (Schäffle) auf das Gebiet der Personalbesteuerung führen.

Selbstverständlich sollen die Sondervergünstigungen auf die betriebliche Gewinnverwendung, hier zugunsten der Realkapitalbildung, einwirken. Da bei sonst hohen Steuersätzen die Nichtausnutzung dieser Gestaltungsmöglichkeiten notwendigerweise zu einer entsprechend

1) Heinrich Troeger (Hrsg.), Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung 1957, Stuttgart 1958 S.4.

2) Ib.

höheren Steuerbelastung führt, bergen die Sondervergünstigungen die Gefahr in sich, daß die betrieblichen Dispositionen, im gegebenen Fall die betriebliche Investitionspolitik, primär nach dem einzelwirtschaftlichen Steuervorteil ausgerichtet werden und damit zu Formen des Kapitaleinsatzes Anlaß geben, die nicht in jedem Fall den gesamtwirtschaftlichen Notwendigkeiten entsprechen. Ohne Zweifel haben die Sondervergünstigungen in der Bundesrepublik, insbesondere in der Periode des ersten Wiederaufbaus, in der das Begünstigungssystem die größte Wirkungsbreite aufwies, zu derartigen Auswirkungen geführt. "Es scheinen aber wenige oder gar keine Fälle von permanenter Kapitalfehlleitung festzustellen sein, wie sie sich heutzutage in beachtlichen Überkapazitäten geltend machen würden. Anfangs war der Investitionsbedarf so gewaltig, daß sich praktisch sämtliche Kapitalanlagen fruchtbringend gestalteten." "Daß sich das Finanzamt ziemlich stark an den Kosten beteiligte, verursachte einen gewissen unnötigen Investitionsaufwand Mehr Marmor, Chrom, Edelhölzer und teure Stoffe dürften in die Ausstattung der Kontore und Fabriken gegangen sein als dies unbedingt erforderlich war."¹⁾ Man wird jedoch mit Wallich darin übereinstimmen können, daß dieser "Verschönerungsdrang" zwar auffiel, seine Bedeutung jedoch nicht übermäßig groß war. Nicht zuletzt mögen diese Fragen auch dann in einem anderen Licht erscheinen, wenn man die steigenden Arbeitslosenzahlen in den Jahren 1949 und 1950 berücksichtigt, angesichts derer die Vergünstigungen schließlich dazu beitragen sollten, "der Wirtschaft wieder Aufträge und eine gewisse Auftragsfreudigkeit zu geben und damit neue Arbeitsplätze zu schaffen"²⁾.

1) Henry C. Wallich, Triebkräfte des deutschen Wiederaufstiegs, Frankfurt/Main 1955 S.155.

2) Abg. Neuburger bei der 1.Beratung des ESt- und KStÄndG 1951, 123.Bundestagssitzung v. 7.3.1951 S.4704 D.

Selbstverständlich kann man auch nach Mitteln und Wegen suchen, um nach Möglichkeit "Kapitalfehlleitungen" durch solche Sondervergünstigungen von vornherein auszuschalten. Das kann dadurch geschehen, daß die Begünstigungen nur auf "förderungswürdige" Objekte beschränkt werden. Diese wären dann im Rahmen der Sondervorschriften möglichst genau zu umreißen oder am besten gleich in mehr oder minder langen Katalogen enumerativ festzuhalten, was außerdem dazu beizutragen vermag, langwierige Verfahren vor den Finanzgerichten zu ersparen. Auch kann die Begünstigung noch von der Anerkennung der "Förderungswürdigkeit" durch die Wirtschaftsbehörden abhängig gemacht werden. Für alles das liefert die deutsche Sondervergünstigungspraxis gute Beispiele. Dabei ist nicht nur an § 36 IHG und die sich daran anschließenden Bergbaubegünstigungen, sondern vor allem auch an die Bestimmungen zur Förderung des Schiffbaus auf dem Zuschuß- und Darlehenswege gedacht, die im Rahmen dieser Arbeit nicht mehr zu behandeln waren. Praktisch trifft das Gesagte in irgend einer Weise auch für die seit 1955 auf dem Verordnungswege ergangenen Sondervergünstigungen zu. Die Steuergesetzgebung wird auf diese Weise allerdings nicht nur komplizierter und undurchsichtiger, auch das Veranlagungsverfahren wird noch langwieriger und schwerfälliger. Ganz abgesehen davon, daß mit zunehmender staatlicher Lenkung die Besteuerung mehr und mehr in Gegensatz zu den marktwirtschaftlichen Grundprinzipien unserer (freilich interventionistischen) Wirtschaftsordnung geraten muß.

III. Die sozialpolitische Problematik der Maßnahmen

Wie gezeigt werden konnte, zeitigten die Sondervergünstigungen recht unerfreuliche sozialpolitische Nebenwirkungen, die hier im einzelnen nicht rekapituliert zu werden brauchen. Besteht der - schon von Adolph Wagner postulierte - sozialpolitische Zweck der Besteuerung i.e.S. in der Änderung der durch den marktwirtschaftlichen Prozeß bewirkten Verteilung von Einkommen und Vermögen zugunsten der ökonomisch und sozial schwachen Bevölkerungsschichten, so wurde durch die Sondervergünstigungen gerade das ganze Gegenteil dessen erreicht. Sie haben damit nicht nur sämtliche Vorstellungen von einer an sozialpolitischen Zielsetzungen orientierten Besteuerung auf den Kopf gestellt, sondern gegen eines der fundamentalen Besteuerungsprinzipien überhaupt, das Leistungs-fähigkeitsprinzip, und damit gegen eine gerechte Besteuerung verstoßen. Selbst bei Berücksichtigung aller inhaltlichen Problematik solcher sozial-ethischen Besteuerungsnormen¹⁾ dürften sich daraus doch zumindest gewisse Grundforderungen ableiten lassen, welche durch die Sondervergünstigungen nicht mehr gewahrt wurden.

Eine Kritik der sozialpolitisch negativen Beeinflussung von Einkommens- und Vermögensverteilung durch die Sondervergünstigungen kann freilich nicht übersehen, daß der deutschen finanzpolitischen Initiative in den ersten Jahren nach der Währungsreform durch

1) Vgl. z.B. Fritz Karl Mann, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festschrift für Georg v.Schanz) Bd.II, Tübingen 1928 S.112 ff; derselbe, Die Staatswirtschaft unserer Zeit, Jena 1930 S.41. Oder auch Paul J. Strayer (Fiscal Policy and Politics, New York 1958 S.211), der im Zusammenhang mit seinen Ausführungen über "The Ideal Tax System" vermerkt: "Equity is generally conceded to be one of the most important considerations, but who is to define it?"

die Alliierten enge Grenzen gezogen waren. Schon aus der beharrlichen Ablehnung von Tarifsenkungen, die erstmals 1950 unter entsprechenden Konzessionen an die Wünsche der Besatzungsmächte durchbrochen werden konnte, ergibt sich, "daß im Interesse des raschen Wiederaufbaus gewisse sehr grobe Maßnahmen wohl mindestens vorübergehend unvermeidlich waren"¹⁾. Es wäre bestenfalls in Betracht zu ziehen gewesen, das Schergewicht der Förderung der Kapitalbildung von vornherein auf das persönliche Sparen bei einer gleichzeitig sozial gerechteren Ausgestaltung der Begünstigungsmaßnahmen zu legen. Angesichts der damals bestehenden Kapitalknappheit und der besonderen Verhältnisse der Wiederaufbauperiode wurde in diesem Konflikt des "equity versus efficiency" zunächst dem Ziel einer möglichst wirksamen Forcierung des Wiederaufbaus der Vorzug gegeben und mußte wohl auch gegeben werden, zumal da infolge der geringen Sparfähigkeit der breiten Bevölkerungsschichten (von der Schwächung des Sparwillens durch die Währungsreform ganz abgesehen) eine größere "equity" in dieser Sparförderung doch weitgehend formell-legaler Natur gewesen wäre, d.h. vornehmlich auf dem Papier gestanden und eine bloße Sparförderung auch nicht den erforderlichen wirtschaftlichen Erfolg gezeitigt hätte.

Dieser ungleiche Erfolg wäre nicht zuletzt auch daraus zu erwarten gewesen, daß sowohl im Produktionssektor als auch im Konsumsektor ein großer Nachholbedarf bestand und die hier betrachteten Sondervergünstigungen die Deckung dieses Nachholbedarfs im Produktionssektor bewußt förderten, während die Begünstigung des persönlichen Sparens im Konsumsektor gerade die

1) Horst Jecht, Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Einkommensbildung und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.13, Berlin 1957 S.132.

Nichtbefriedigung des dort gleichermaßen anstehenden Nachholbedarfs prämierten. So aber zählten zu den vordringlich zu lösenden sozialpolitischen Problemen die Eingliederung von Millionen Vertriebener und die Bekämpfung der wachsenden Arbeitslosigkeit, die nur auf dem Wege eines raschen und breiten Wiederaufbaus gelöst werden konnten.

Die Schlußfolgerung aus den vorangehenden Darlegungen wäre deshalb, daß sich der Blick auch nicht so sehr "auf das, was sich - vielleicht zeitweilig unvermeidlich angesichts der damals bestehenden Kapitalknappheit - auf dem Gebiete der Vermögenskonzentration vollzog"¹⁾, als vielmehr auf die in den folgenden Phasen daraus gezogenen sozialpolitischen Konsequenzen zu richten hätte.

Indes kann nicht unerwähnt bleiben, daß ein Konflikt wirtschafts- und sozialpolitischer Besteuerungsziele wie er hier festgestellt werden konnte, nicht zwingend notwendig ist. Die konjunkturelle Lage und die jeweilige Situation, in der sich eine Volkswirtschaft befindet, der Grad der Kapitalausstattung derselben, sind hierfür von maßgebender Bedeutung. Eine Übereinstimmung beider Zielsetzungen wird vor allem immer dann gegeben sein, wenn es auch wirtschaftspolitisch notwendig erscheint, eine Steigerung der effektiven Nachfrage bei gleichzeitiger Reduktion des Sparens anzustreben, dem steuerpolitisch eine relative Entlastung der Bezieher niedriger Einkommen und eine Höherbelastung der Bezieher hoher Einkommen entsprechen würde. Das beträfe stets Situationen, in denen ein Übersparen die Herbeiführung bzw. Aufrechterhaltung der Vollbeschäftigung und des wirtschaftlichen

1) Fritz Neumark in seinem Diskussionsbeitrag zum Referat "Konzentration und Finanzpolitik" von Heinz Haller, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.22, Berlin 1961 S.300.

Wachstums in Frage stellen würde. In Ländern, die, wie Deutschland nach dem zweiten Weltkrieg, zerstört und verarmt, in denen die Kapitalbildung zur fundamentalen Voraussetzung für den Wiederaufbau, die Erreichung der wirtschaftlichen Lebensfähigkeit und die Lösung der dringendsten sozialen Probleme wird, werden derartige Zielkonflikte vorübergehend unvermeidbar sein. Die rascheste Erreichung eines hohen Sozialprodukts mußte in der Bundesrepublik zumindest anfänglich nicht zuletzt deshalb im Vordergrund stehen, weil nach einem Kriege, und insbesondere nach dem letzten, bisher wohl verheerendsten aller Kriege, die - vor allem sozialen - Belastungen des Staates¹⁾ regelmäßig erheblich ansteigen und nur mit Hilfe eines hohen Sozialprodukts bewältigt werden können. Sozialpolitische Besteuerungsnormen im weitesten Sinne dürften sich vornehmlich in 'guten Zeiten' realisieren lassen. Eine andere Frage ist allerdings, ob derartige sozialpolitische Konsequenzen dann auch politisch durchsetzbar sind.

IV. Die rein finanzwirtschaftliche Problematik

Die zunehmende Ökonomisierung der Besteuerung durch eine Anreicherung mit "tax inducements"²⁾ kann freilich nicht ohne Rückwirkungen auf Ausgestaltung und Durchführung der Steuergesetze bleiben.

Wenn auch heute angesichts der wachsenden Differenzierung der wirtschaftlichen Tatbestände und Vorgänge

-
- 1) Hinterbliebenen- und Kriegsofferversorgung; in Deutschland weitere Belastungen durch die Vertreibungen aus dem Osten; eine relativ stärkere Belastung wird sich nach einem Kriege auch regelmäßig aus der Überalterung der Bevölkerung (Verlust der jungen Jahrgänge) ergeben.
 - 2) Gerhard Colm, Full Employment through Tax Policy?, in: Essays in Public Finance and Fiscal Policy, New York 1955 S.79.

sowie bei dem Streben nach einer möglichst leistungsgerechten Steuerbemessung dem Prinzip der "Einfachheit der Besteuerung" a priori nur noch eine sehr bedingte Bedeutung zukommen kann, so muß die Durchlöcherung der Steuergesetzgebung mit Ausnahmebestimmungen, denen aus der Absicht einer möglichst vollkommenen Zweckerreichung und der Ausschaltung des Mißbrauchs ein gewisser Grad an Kompliziertheit notwendigerweise zu eigen ist, das Steuerrecht noch differenzierter, noch unübersichtlicher, diffiziler und komplizierter gestalten. Dieser Grad an Kompliziertheit kann - wie es sich bei der Nachversteuerungsregelung für die steuerbegünstigten nicht entnommenen Gewinne zeigte - schließlich soweit gehen, daß eine in sich konsistente Ausgestaltung der Begünstigungen verwaltungsmäßig zweckmäßigeren Regelungen weichen muß, um ihre praktische Durchführbarkeit nicht überhaupt in Frage stellen zu müssen.

In dem Maße, in dem die Steuergesetzgebung jedoch eine "Geheimwissenschaft" zu werden tendiert, stellt sich schließlich die Frage der Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht nur hinsichtlich der rechtlichen Ausgestaltung sondern darüber hinaus im Hinblick darauf, ob bzw. inwieweit auch tatsächlich eine gleichmäßige und gerechte Durchführung der Vorschriften gewährleistet ist.

Ungleichmäßigkeit und Ungerechtigkeit können dabei einmal daraus erwachsen, daß der Umfang und die Schwierigkeit der Materie nur demjenigen die volle Ausnutzung der Steuervorteile ermöglicht, der qualifizierte Steuerspezialisten zu Rate ziehen kann, und für den sich die damit verbundenen Ausgaben (an denen sich der Staat - mit Ausnahme bei den Lohnsteuerpflichtigen - noch beteiligt), gemessen an dem erzielbaren Erfolg (so. der Steuerminderung), lohnen. Das werden regelmäßig die Bezieher hoher Einkommen sein. "Equity in tax policy (but) requires

that all the electorate have as full knowledge as possible of the current law or suggested changes in it."¹⁾ Auf der anderen Seite besteht die Gefahr der Überlastung und Überforderung der Steuerverwaltung mit der Folge, daß die Veranlagungen nicht mehr mit der erforderlichen Sorgfalt durchgeführt werden können, womit die Anwendung der Steuergesetze zwangsläufig ungerecht und ungleichmäßig wird. Gerechtigkeit in der Besteuerung erfordert aber desgleichen, daß die Steuergesetze von der Verwaltung einheitlich auf alle Zensiten gleichmäßig angewendet werden können. Beiden Forderungen hat die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik vor allem auch durch die Masse der Sondervergünstigungen nicht mehr entsprochen, so daß die starke Überforderung der Finanzverwaltung schließlich zu dem "Notschrei der Steuerbeamten"²⁾ führte³⁾, da "infolge der Massenhaftigkeit des technisch nicht mehr zu bewältigenden Rechtsstoffes und der hochkomplizierten Gesetzgebung von einer Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit in der Veranlagung und Erhebung von Steuern im Ernst nicht mehr gesprochen werden kann"⁴⁾.

In der Bundesrepublik waren es vor allem die sich geradezu gegenseitig jagenden Steueränderungen, die gleichsam zu einer "Chaotisierung" des Steuerrechts führten, und von denen auch gerade die Sondervergünstigungen regelmäßig betroffen wurden, sei es, weil

-
- 1) Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, New York 1958 S.215. In diesem Zusammenhang dürfte auch die vom Bund der Steuerzahler kürzlich getroffene Feststellung von Interesse sein, daß in der Bundesrepublik jährlich über 80 Mill. DM Lohnsteuer zuviel gezahlt werden, weil die Steuerpflichtigen die gesetzlichen Möglichkeiten der Ermäßigungen nicht kennen (vgl. die Notiz der Frankfurter Allgemeinen Zeitung v. 15.5.1962 S.17: "80 Millionen DM Lohnsteuer zuviel").
 - 2) Karl Bräuer, Ein Notschrei der Steuerbeamten, Frankfurter Allgemeine Zeitung 1956 Nr.166 S.11.
 - 3) Vgl. die Denkschrift des Bundes Deutscher Steuerbeamten, "Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung" an den Deutschen Bundestag vom Juni 1956.
 - 4) Der stellvertretende Vorsitzende des Bundes Deutscher Steuerbeamten auf der 2.Siegburger Tagung, nach Karl Bräuer, Ein Notschrei der Steuerbeamten, l.c. S.11.

ihre Ausgestaltung ihren wirtschaftspolitischen Aufgaben nicht gerecht wurde, daß es unbedachte "loopholes" zur Vermeidung von Mißbräuchen zu beseitigen galt, sei es, daß die wirtschaftspolitische Situation oder verwaltungsmäßige Gründe Änderungen erzwingen, oder sich der Gesetzgeber "von den Wünschen der verschiedensten Interessentengruppen leiten"¹⁾ ließ. Wer sich etwas eingehender nur mit dem Recht der in den Jahren seit der Währungsreform gewährten Steuervergünstigungen beschäftigt, zu denen dann auch die gesamte steuerliche Förderung des persönlichen Sparens einschließlich der Kapitalmarktförderung mit allen ihren ständigen Änderungen zu rechnen ist, wird die Charakterisierung der steuerpolitischen Situation als "chaotisch" sicher nicht als zu hart empfinden. Er wird sich unwillkürlich vor den schier nicht enden wollenden Reisberg zum Schlaraffenland versetzt fühlen, ohne damit sagen zu können, daß sich ihm auch immer eine vergleichbare "leichte Kost" geboten hätte.

Von den hier behandelten Sondermaßnahmen verdienen die Steuerbegünstigungen des nicht entnommenen Gewinns insbesondere in Form des § 32a sowie der § 32b EStG und die Exportförderung auf dem Gebiet der Steuern vom Gewinn und Ertrag die schärfste Kritik; bei § 10a EStG besonders die oft geänderte Nachversteuerung. Zu § 32b EStG wurde schon an anderer Stelle vermerkt, daß die Tatsache, daß sogar zu Korreferenten gegenüber den eigenen Steuerberatern gegriffen wurde, um die richtige Anwendung der Vorschrift sicherzustellen, für sich spricht. Es ist deshalb nicht verwunderlich, daß auch der Finanzausschuß des Bundestages bei den Beratungen der "Kleinen Steuerreform" im Mai 1953

1) W. Holtermann, Die komplizierte Steuergesetzgebung. Ihre Auswirkungen auf Wirtschaft und Verwaltung, Sonderdruck aus den Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Dortmund, herausgegeben 20.12.1956, S.12.

bezüglich des § 32b EStG, der bekanntlich ein erster Schritt in Richtung einer Betriebsbesteuerung sein sollte und mit einem Blick auf den vorangegangenen § 32a EStG zu dem Ergebnis kam, "daß es des Experimentierens, das seit der Währungsreform vom Wirtschaftsrat und vom Bundestag auf diesem Gebiet getrieben wird, nunmehr genug sei, denn die Vorschriften seien inzwischen so kompliziert geworden, daß mit ihnen nicht mehr gearbeitet werden könne"¹⁾. Die Schwierigkeiten bei der Durchführung der gewinn- und ertragsteuerlichen Exportförderung wurden ebenfalls bereits eingehend dargelegt, so daß sie hier keiner Ergänzung bedürfen. Gerade die steuerlichen Begünstigungen nach den §§ 10a, 32a, 32b EStG und auf Grund der Ausfuhrförderung dürften bewiesen haben, daß steuerpolitischen Experimenten keine allzu großen verwaltungsmäßigen Toleranzen gesetzt sind.

Welchen Grad an Kompliziertheit die Steuergesetzgebung der Bundesrepublik erreichte, erweist nicht zuletzt die Bemerkung Schäffers im März 1951, daß die "Hälfte der Arbeitszeit unserer Finanzverwaltung ... ja damit verloren (geht), daß sie jeden Tag von 8 bis 12 Uhr nur mehr Auskunftsteilen sind, um den Steuerzahlern mündlich Aufklärung über die Art der Erfüllung ihrer Steuerpflichten zu geben"²⁾.

-
- 1) Abg. Wellhausen als Berichterstatter des Finanz- und Steuerausschusses des Bundestages auf der 263. Bundestagssitzung v. 5.5.1953 S.128o3 D.
 - 2) Bundesfinanzminister Schäffer bei der Begründung der Regierungsvorlage zum Einkommen- und Körperschaftsteueränderungsgesetz 1951 auf der 123. Bundestagssitzung v. 7.3.1951 S.4692 C.

V. Die Sondervergünstigungen als dirigistische Steuermaßnahmen

Bei den ihm Rahmen dieser Arbeit behandelten Sondervergünstigungen handelt es sich grundsätzlich um steuerdirigistische Eingriffe. Fritz Neumark, der scharf zwischen dirigistischer und interventionistischer Steuerpolitik unterscheidet, definiert als "dirigistisch" solche Steuermaßnahmen, "die ausschließlich oder primär darauf abzielen, bestimmte Wirtschaftsgruppen (Haushalte, Unternehmungen, Unternehmungsformen usw.), Erzeugungszweige, Konsumarten, Kapitalbildungs- bzw. -verwendungsformen und dergleichen mehr aus meta-ökonomischen (spezifisch politischen, sozialen, militärischen usw.) Gründen mittels einer differenzierenden Steuerbelastung relativ zu begünstigen oder zu benachteiligen"¹⁾. "Wesentlich für einen solchen Steuerdirigismus ist, daß er einen p u n k t u e l l e n Charakter aufweist; da er infolge des Fehlens einer Gesamtkonzeption notwendig jeglicher Systematik entbehrt, sind seine Maßnahmen typische Zufallsprodukte und 'piecemeal work'."²⁾ Demgegenüber sieht Neumark den 'Steuerinterventionismus' dadurch charakterisiert, "daß er auf die Beeinflussung volkswirtschaftlicher G l o b a l g r ö ß e n gerichtet und s y s t e m a t i s c h an bestimmten allgemeinen Zielen orientiert ist"³⁾. Seine Maßnahmen zielen darauf ab, "mittels einer bestimmten Gestaltung bzw. Variation der Höhe der Gesamtsteuerlast und/oder ihrer Zusammensetzung die innere und äußere ökonomisch-finanzielle Stabilität der Gesamtwirtschaft sowie einen hohen Beschäftigungsstand und

1) Fritz Neumark, Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: Wirtschaftsfragen der freien Welt (Festgabe für Ludwig Ehrhard), Frankfurt/Main 1957 S.452 f.

2) Fritz Neumark, ib. S.453. (Sperrung im Original kursiv).

3) Fritz Neumark, ib. S.453. (Sperrung im Original kursiv).

gegebenenfalls eine gewisse ... Abschwächung der Einkommens- und Vermögensunterschiede zu bewirken - all dies aus der Überzeugung heraus, auf diese Weise zur Aufrechterhaltung bzw. zum befriedigenden Funktionieren der Marktwirtschaft beitragen zu können"¹⁾.

Trotz des dirigistischen Charakters der Einzelmaßnahmen wird man jedoch nicht verkennen dürfen, daß das umfangreiche System der Sondervergünstigungen wenigstens in der ersten steuerpolitischen Nachwährungs-Phase der 'Förderung der betriebsinternen Kapitalbildung auf breiter Front' die Beeinflussung der volkswirtschaftlichen Globalgröße der Gesamtinvestition zum Ziele hatte und mit der allgemeinen Wirtschafts- und Kreditpolitik durchaus im Einklang stand. Dabei liegt es in der Natur der Sache, daß die Vergünstigungen, soweit sie in Form von Sonderabschreibungen gewährt wurden, eine gewisse Differenzierung nach den Begünstigungsobjekten, insbesondere also nach beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern, erfahren mußten. So wäre es nicht vertretbar, für Gebäude die gleichen Sonderabschreibungsmöglichkeiten einzuräumen wie sie z.B. für Maschinen in Höhe von 50% der Beschaffungskosten bestanden. Aber auch bei den unbeweglichen Wirtschaftsgütern macht es einen Unterschied, ob es sich um Betriebs- oder Wohngebäude, und bei den beweglichen Wirtschaftsgütern, ob es sich - um bei unserem Beispiel zu bleiben - um Maschinen oder etwa' Seeschiffe handelt. Generell wird sich daher für diese erste steuerpolitische Phase nach der Währungsreform (sie reichte etwa bis Mitte bzw. Ende des Jahres 1951) sagen lassen, daß das Sondervergünstigungssystem bei aller sachbedingten (und auch wohl sachdienlichen) Differenzierung auf das zentrale Ziel der Beeinflussung der gesamtwirtschaftlichen Investitionsrate

1) Fritz Neumark, Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, l.c. S.453.

im Interesse des Wiederaufbaus ausgerichtet war.

Das änderte sich im Zusammenhang mit der Korea-Krise, als im Zuge der "Umschaltung" auf die Fremdfinanzierung wichtige Sondervergünstigungen der hier besprochenen Art entfielen oder auch im Rahmen der nunmehr "differenzierenden Begünstigung" eingesetzt wurden. Diese erfolgte - wie dargelegt - zugunsten der Vertriebenen und Verfolgten, des Wohnungsbaus, der Grundstoffindustrie im allgemeinen und des Kohlenbergbaus im besonderen; sie erstreckte sich des weiteren auf die Exportwirtschaft, den Schiffsbau, auf Privatkrankenanstalten, Anlagen zur Reinhaltung von Wasser und Luft und nicht zuletzt auch auf die Landwirtschaft.

Grundsätzlich sind wir der Ansicht, daß man zumindest im Rahmen der "Organischen Steuerreform" von 1954 eine Bereinigung des Steuersystems von den Ausnahmebestimmungen hätte vornehmen können und auch hätte durchführen sollen. Deshalb muß auch die erneute Aufnahme weiterer Sondervergünstigungen im Jahre 1955 negativ beurteilt werden. Insbesondere gilt das für die Begünstigung der Landwirtschaft, zumal da mit diesen Vorschriften Sondervergünstigungen für einen Wirtschaftszweig in das Einkommensteuerrecht aufgenommen wurden, der - aus welchen Gründen auch immer - zum größten Teil praktisch außerhalb der allgemeinen Einkommensteuer steht¹⁾, so

1) Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium kennzeichnet in seinem Gutachten zur Organischen Steuerreform die Situation folgendermaßen: "Von den etwa 2 Millionen Landwirtschaftsbetrieben sind nur etwa 25-30% tatsächlich einkommensteuerpflichtig; von diesen unterliegen etwa 70 000 Betriebe einer Buchführungspflicht und werden demgemäß nach Maßgabe des wirklichen Reingewinns zur Steuer herangezogen. Die ganz überwiegende Mehrheit der Landwirtschaftsbetriebe zahlt also entweder überhaupt keine Einkommensteuer oder sie wird nach Maßgabe einer pauschal festgesetzten Bemessungsgrundlage erfaßt. Selbst wenn angenommen werden könnte, daß alle gegenwärtig nicht Einkommensteuer zahlenden Betriebe nach Maßgabe der für die übrigen Einkommensbezieher, insbesondere auch für die Lohn- und Gehaltsempfänger, geltenden Grundsätze und Maßstäbe zu Recht von der Einkommensteuerpflicht befreit wären, so bliebe doch die Tatsache bestehen,

daß "es keine Übertreibung (bedeutet), wenn im Vergleich mit der steuerlichen Erfassung der übrigen Erwerbstätigen (ohnehin) von einer weitgehenden steuerlichen Privilegierung der Landwirtschaft gesprochen wird"¹⁾. Denn wenn es auch heute als die überwiegende Meinung von Theorie und Praxis betrachtet werden kann, daß das finanzwirtschaftliche Instrumentarium im allgemeinen, wie das der Besteuerung im besonderen durchaus in den Dienst der Wirtschaftspolitik gestellt werden soll, so vermag doch hier vornehmlich nur eine Orientierung an Zielen von "dauernder und wesentlicher Bedeutung"²⁾ in Betracht zu kommen, während die Besteuerung von Maßnahmen, welche der Wahrnehmung spezieller Gruppeninteressen dienen und insoweit punktuell-dirigistischer Natur sind, möglichst freigehalten werden sollte.

Soweit man damals im einen oder anderen Fall eine Subventionierung weiterhin oder überhaupt für notwendig hielt, wäre der Weg einer direkten, offenen Unterstützung zu beschreiten gewesen. Sondervergünstigungen, die nur gewissen Erzeugungszweigen, Personengruppen usw. zugute kommen, sind "Blanko-Subventionsanweisungen", bei denen jeder Berechtigte, oder besser, Begünstigte, innerhalb der gezogenen Grenzen nach seinem Willen und Vermögen seine eigene Summe einsetzen kann, so daß sie sich selbst innerhalb der begünstigten Erzeugungszweige usw. uneinheitlich und ungerecht auswirken, zu einer Verfälschung der Wettbewerbsbedingungen führen und damit auch mit einer marktwirtschaftlichen Grundordnung unvereinbar sind. Über ihr tatsächliches Ausmaß vermag man kaum zu hinreichend exakten Vorstellungen zu kommen, denn selbst wenn die steuerstatistischen Voraussetzungen

daß nur eine verschwindende Minderheit von Landwirten gegenwärtig entsprechend dem Grundgedanken der Einkommensbesteuerung nach dem wirklichen Reingewinn erfaßt wird." (Organische Steuerreform, Bericht des Wiss. Beirats beim Bundesministerium der Finanzen an den Herrn Bundesminister der Finanzen, Bonn 1953 S.33).

- 1) Günter Schmolders, Organische Steuerreform, Berlin u. Frankfurt/M 1953 S.15. Für 1950 ermittelte er eine steuerliche Belastung des Sozialproduktanteils der westdeutschen Landwirtschaft von nur etwa 1%.
- 2) Heinz Haller, Artikel "Finanzpolitik", Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 3.Bd. 1961 S.626.

für eine hinreichend genaue Ermittlung der Steuerersparnis gegeben sind, liegt es in der Natur bestimmter Begünstigungsarten wie der Sonderabschreibungen, daß der Steuerausfall dem tatsächlichen Umfang der endgültigen Subventionierung nicht unbedingt gleichgesetzt werden kann. Nicht zuletzt deshalb tragen derartige Sondervergünstigungen den Charakter einer gewissermaßen "geräuschlosen Subventionierung". Die steuerpolitische "differenzierende Begünstigung" wird schon aus diesem Grunde tunlichst zu vermeiden sein.

Schließlich ist eine Subventionierung auf dem Sondervergünstigungswege budgetpolitisch nicht angedenklich. Während auf der Einnahmeseite der Steuerausfall durch die Sondervergünstigungen in den Budgetansätzen regelmäßig Berücksichtigung erfahren wird, finden die dadurch gewährten Subventionen - im Gegensatz zu den direkten Zuwendungen¹⁾ - keinen Ansatz (womit sich ebenfalls ihre Charakterisierung als "geräuschlose Subventionen" rechtfertigt). Das bedeutet aber nicht nur einen Verstoß gegen das (statische) Budgetprinzip der Vollständigkeit und das sich daraus ableitende Bruttonprinzip, sondern auch gegen den (dynamischen) Grundsatz der Genauigkeit des Budgets. Andererseits verliert mit dem Anwachsen von Zahl und Umfang der Sondervergünstigungen das Budget seine spezifischpolitische Bedeutung, "der ziffernmäßig-exakte Ausdruck des politischen Handlungsprogramms der Regierung"²⁾ zu sein.

1) Vgl. z.B. Bundeshaushaltsplan für das Rechnungsjahr 1954, Einzelplan 25 für den Geschäftsbereich des Bundesministers für Wohnungsbau S.3, Kap.2501 Tit.310 ff.

2) Fritz Neumark, Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Gerloff-Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft Bd.I, Tübingen 1952 S.558.

Eine weitgehende Freihaltung des Steuersystems, insbesondere des der Einkommensbesteuerung, von dirigistischen Maßnahmen erscheint noch aus einem anderen Grunde wünschenswert. Ausnahmen von den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts führen notwendigerweise zu einer Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage und/oder des Steuertarifs und "reduce the built-in flexibility of the income tax, and thus the contribution of the income tax to economic stabilization"¹⁾. Die Vermeidung einer 'erosion of the income tax', und damit die geringstmögliche Einschränkung ihrer "passiven Konjunkturermpfindlichkeit" (F. Neumark)²⁾ wird aber vor allem dann um so mehr an Bedeutung gewinnen, je zurückhaltender man sich gegenüber einem konjunkturpolitisch-aktiven Einsatz der Finanzpolitik verhält. Hinzu kommen die Rückwirkungen auf die übrigen Instrumente der Konjunkturpolitik: "Types of erosion like accelerated depreciation, percentage depletion, and the exemption of undistributed profits from personal income taxation weaken the income tax, and therefore may exert an effect on both the need for monetary policy and its prospect for success."³⁾

Zu berücksichtigen ist jedoch, daß eine Umwandlung der Sondervergünstigungen in offene Subventionen und deren Weitergewährung ohne Rücksichtnahme auf die konjunkturpolitischen Erfordernisse, der mit der Beseitigung der Durchlöcherung der Einkommensteuer erhöhten Konjunkturreagibilität der Einnahmeseite leicht zuwiderlaufen kann. Ohne im Rahmen dieser Arbeit

1) Kenyon E. Poole, The Impact of Erosion of the Personal Income Tax on Economic Stability, Finanzarchiv NF Bd.18 1957/58 S.44 (Sperrung im Original kursiv). In diesem Sinne auch Randolph E. Paul, Walter Blum vor dem Subcommittee on Tax Policy of the Joint Committee on the Economic Report, vgl. Federal Tax Policy for Economic Growth and Stability, Washington 1956 S.245 f. Anderer Ansicht bezüglich der accelerated depreciations Cary E. Brown, ib. S.422 f.

2) und 3) siehe nächste Seite.

Situation einer Massenarbeitslosigkeit aus Gerechtigkeitserwägungen oder aus Überlegungen hinsichtlich der Vereinbarkeit solcher Maßnahmen mit einer auf marktwirtschaftlichen Grundsätzen beruhenden Wirtschaftsordnung von diesen Abstand nehmen sollte¹⁾, ist eine andere Frage²⁾.

-
- 1) Verwaltungsmäßige Einwände betreffen die Sonderabschreibungen am geringsten.
 - 2) Vgl. z.B. die Ansicht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesfinanzministerium in Teil V (Abschn.D Buchst.b) des Gutachtens des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium v. 3.6.1956 und 8.7.1956 über "Instrumente der Konjunkturpolitik und ihre rechtliche Institutionalisierung".

Literaturverzeichnis

- A l b e r s , Willi, Die Einkommensbesteuerung in Frankreich seit dem Ersten Weltkrieg, Kiel 1957
- B a n k deutscher Länder, Geschäftsberichte für die Jahre 1948 und 1949 bis 1955
- B a n k deutscher Länder, Monatsberichte der Jahre 1949 bis 1954
- B a n k deutscher Länder, Statistisches Handbuch der Bank deutscher Länder 1948 - 1954, Frankfurt/M 1955
- B e r i c h t und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer. Vorgelegt vom Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, Steuer und Wirtschaft 1949 Teil I Sp.929 ff.
- B l ü m i c h , Walter und Ludwig Falk, Einkommensteuergesetz, 7.Aufl. Berlin und Frankfurt/M 1955, 8.Aufl. Berlin und Frankfurt/M 1959
- B o w e n , Howard R., Taxation of Net Income from Business, The Bulletin of the National Tax Association, Vol. XXXI 1945-1946 S.72 ff.
- B o w e n , Howard R., Technological Change and Aggregate Demand, The American Economic Review, Vol. XLIV 1954 S.917 ff.
- B r ä u e r , Karl, Ein Notschrei der Steuerbeamten, Frankfurter Allgemeine Zeitung 1956 Nr.166 S.11
- B r e d e r , Horst, Subventionen im Steinkohlenbergbau, Berlin 1958
- B r o w n , E. Cary, Business-Income Taxation and Investment Incentives, in: Income Employment and Public Policy, New York 1948 S.300 ff.
- B ü c h e , Richard, Die stillen Reserven. Ihre betriebswirtschaftliche und betriebspolitische Bedeutung für die Industrie-Aktiengesellschaft, Berlin und Wien 1934
- B ü h l e r , Ottmar, Die Steuerreform im Zuge der Geldsanierung und des Lastenausgleichs, in: Geldsanierung und Betrieb, Lüdenscheid 1948

- B ü h r i n g , H., Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vornahme bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1959 S.85 ff.
- P u n d Deutscher Steuerbeamten, Steuergesetzgebung und Steuerverwaltung, Denkschrift vom Juni 1956
- B u n d e s h a u s h a l t s p l a n für das Rechnungsjahr 1954
- B u n d e s m i n i s t e r i u m der Finanzen, (Hrsg.), Finanzberichte 1961 bis 1963
- B u n d e s m i n i s t e r für den Marshallplan, Bericht über die "Innere finanzielle Stabilität", Bonn März 1950, Zu: OEEC C(49) 216 Final vom 10.1.1950
- B u n d e s m i n i s t e r für den Marshallplan, Fünfter und Sechster Bericht der Deutschen Bundesregierung über die Durchführung des Marshallplanes, Bonn 1951
- B u n d e s m i n i s t e r für Wirtschaft, Die wirtschaftliche Lage in der Bundesrepublik Deutschland, Teil A (Allgemeiner Teil) und Teil B (Fachlicher Teil)
- B u n d e s v e r b a n d der Deutschen Industrie, Geschäftsbericht 19.Okt. 1949 - 31.März 1950; Geschäftsbericht 1.April 1950 - 31.Mai 1951; Jahresbericht 1.Juni 1951 bis 30.April 1952; Jahresbericht 1.Mai 1952 - 30.April 1953
- B u n d e s v e r b a n d der Deutschen Industrie, Finanzierungspolitik, Köln 1951
- C a t r i c e , R.L., Die offene Handelsgesellschaft, in: Internationale Wirtschaftsbrieft, Fach 5 Gruppe 3 S.45 ff., Gesellschaftsrecht in Frankreich, Teil III
- C o l m , Gerhard, Essays in Public Finance and Fiscal Policy, New York 1955
- D e u t s c h e r Industrie- und Handelstag, Stellungnahme zur degressiven Abschreibung vom 27.2. 1954, abgedruckt bei Wilhelm Ludwig, Degressive Abschreibungen, Herne und Berlin 1955 S.29 ff.
- D e u t s c h e s Institut für Wirtschaftsforschung (Institut für Konjunkturforschung), Die Entwicklung der Investitionen und des Anlagevermögens der Deutschen Bundesbahn, Wochenbericht Nr.36 1957

D e u t s c h e s Institut für Wirtschaftsforschung
(Institut für Konjunkturforschung), Die Entwicklung der Investitionen und des Anlagevermögens der Deutschen Bundespost, Wochenbericht Nr.12 1958 S.45

D e u t s c h e s Institut für Wirtschaftsforschung
(Institut für Konjunkturforschung), Die öffentliche Investition im Bundesgebiet seit der Währungsreform, Wochenbericht Nr.5 1957 S.19

D o r n e m a n n , Richard, Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in Frankreich, in: Internationaler Steuerbelastungsvergleich Bd.III, Schriftenreihe der Deutschen Europa-Akademie Heft 16, Frankfurt/M 1954 S.49 ff.

D r u c k s a c h e n des Deutschen Bundestages:

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, Drs. Nr.317 (1.Wahlperiode)

Stellungnahme der Alliierten Hohen Kommission zu dem beschlossenen Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, Drs. Nr.854 (1.Wahlperiode)

Übersicht über die Finanz- und Haushaltslage des Bundes und der Länder im Rechnungsjahr 1950, Drs. Nr.1000 (1.Wahlperiode)

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes (ESt- und KSt-Änderungsgesetz 1951), Drs. Nr.1982 (1.Wahlperiode)

Mündlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (11.Ausschuß) über den von den Fraktionen der CDU/CSU, FDP, DP, BP, Z eingebrachten Entwurf eines Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr - Nr.2061 der Drucksachen - , Drs. Nr.2213 (1.Wahlperiode)

Entwurf eines Gesetzes über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge (Bundesvertriebenengesetz), Drs. Nr.2872 (1.Wahlperiode)

Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Heimatvertriebene (22.Ausschuß) über den Entwurf eines Gesetzes über die Angelegenheiten der Vertriebenen und Flüchtlinge (Bundesvertriebenengesetz) - Nrn.2872, 3902 der Drucksachen - , Drs. Nr.4080 (1.Wahlperiode)

D r u c k s a c h e n des Deutschen Bundestages:

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung, Drs. Nr.4092 (1.Wahlperiode)

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, Drs. Nr.4242 (1.Wahlperiode)

Nachtrag zum Schriftlichen Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (11.Ausschuß) über den Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr - Nrn.4242, 4536 der Drucksachen - , zu Drs.4536 (1.Wahlperiode)

Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Wirtschaftspolitik (21.Ausschuß) über den von den Abgeordneten Hoogen, Dr. Kihn (Würzburg), Naegel und Genossen eingebrachten Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Gesetzes über die Investitionshilfe der gewerblichen Wirtschaft - Drucksache 860 - , zu Drs.988 (2.Wahlperiode)

Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (19.Ausschuß) über den von verschiedenen Abgeordneten eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Ergänzung des Einkommensteuergesetzes - Drucksache 928 - , Drs.1570 (2.Wahlperiode)

Schriftlicher Bericht des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (19.Ausschuß) über verschiedene Gesetzentwürfe zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, zur steuerlichen Begünstigung des Kohlenbergbaus, und andere, zu Drs.3509/3510 (2.Wahlperiode)

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, Drs.260 (3.Wahlperiode)

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses (14.Ausschuß) über den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts - Drucksachen 260, 448 - , zu Drs.448 (3.Wahlperiode)

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuer-gesetzes und des Wohnungsbau-Prämien-gesetzes (Steueränderungs-gesetz 1960) Drs.1811 (3.Wahlperiode)

- D r u c k s a c h e n des Wirtschaftsrates des
Vereinigten Wirtschaftsgebietes, Entwurf
über ein Zweites Gesetz zur vorläufigen
Neuordnung von Steuern, Drs. Nr.892 (1949)
- D ü r r h a m m e r , W., Die steuerliche Abschrei-
bung in Deutschland und anderen Ländern,
Der Betrieb 1953 S.577 f.
- E c o n o m i c Cooperation Administration Office
of the Special Mission to Germany, Deutsch-
land und das Europäische Wiederaufbaupro-
gramm. Die wichtigsten Dokumente,
Frankfurt/M o.J.
- E h r l i c h e r , Werner, Die deutsche Finanz-
politik seit 1924, Schriftenreihe des
Instituts "Finanzen und Steuern" Heft 65,
Bonn 1961
- E h r l i c h e r , Werner, Die Wirkungen der Unter-
nehmenssteuern auf Investitionen, Gewinne
und Löhne, Finanzarchiv NF Bd.18 1957/58
S.373 ff.
- E h r l i c h e r , Werner, Geldkapitalbildung und
Realkapitalbildung, Tübingen 1956
- E m m i n g e r , Otmar, Deutschlands Stellung in
der Weltwirtschaft, Kieler Vorträge NF 4,
Kiel 1953
- E m m i n g e r , Otmar, Wirtschaftsplanung in der
Bizone, in: Wirtschaftsprobleme der Besat-
zungszonen (Deutsches Institut für Wirt-
schaftsforschung - Institut für Konjunktur-
forschung), Berlin 1948 S.143 ff.
- E s e r , J., Funktionen und Auswirkungen der verschie-
denen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt
der praktischen Betriebswirtschaft, Schrif-
tenreihe des Instituts "Finanzen und Steuern"
Heft 47, Bonn 1957
- E u c k e n , Walter, Deutschland vor und nach der
Währungsreform, in: Vollbeschäftigung,
Inflation und Planwirtschaft (Hrsg. Albert
Hunold), Erlenbach-Zürich 1951 S.134 ff.
- E y m ü l l e r , Theo, Kapitalhilfe durch die Indu-
strie, Der Volkswirt 1951 Nr.16 S.10
- F l u m e , Werner, Die Einkommensteuer an der Wende,
Handelsblatt 1950 Nr.29 S.5
- F o r s t e r , Karl-Heinz, Die Anlagenneubewertung
nach dem DM-Bilanzgesetz. Ihre Bedeutung
für Kapitalerhaltung und Kapitalbildung,
Diss. Mannheim 1952

- G a b r i e l , Siegfried, Rückschlag oder Depression,
Zeitschrift für das gesamte Kreditwesen
1949 S.199 ff.
- G e r l o f f , Wilhelm, Die Rechtfertigung der Be-
steuerung, in: Beiträge zur Finanzwissen-
schaft (Festgabe für Georg v.Schanz),
Tübingen 1928 Bd.II S.141 ff.
- G i e r s c h , Hans-Helmut, Investitionsfinanzierung
und Besteuerung, Wiesbaden 1961
- G o o d e , Richard, The Corporation Income Tax,
New York und London 1951
- G r ü n i g , Ferdinand und Rolf Krengel, Die Expan-
sion der westdeutschen Industrie 1948 bis
1954, Deutsches Institut für Wirtschafts-
forschung (Institut für Konjunkturforschung),
Sonderhefte NF Nr.34 Reihe A, Berlin 1955
- H ä u s e r , Karl, Die steuerliche Beeinflussung der
Einkommens- und Vermögenskonzentration in
der Bundesrepublik, in: Die Konzentration
in der Wirtschaft, 2.Bd.: Ursachen der Kon-
zentration, Schriften des Vereins für
Socialpolitik NF Bd.20/II, Berlin 1960
S.1097 ff.
- H a l l e r , Heinz, Artikel "Finanzpolitik", Hand-
wörterbuch der Sozialwissenschaften 3.Bd.,
Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1961
S.624 ff.
- H a r m s s e n , G.W., Am Abend der Demontage,
Bremen 1951
- H a r r e r , H., Die GmbH - ohne steuerlichen Reiz,
Deutsche Zeitung und Wirtschaftszeitung
1950 Nr.71 S.10
- H a r t m a n n , B., Finanzierung und steuerliche
Abschreibung, Zeitschrift für Betriebswirt-
schaft 1956 S.616 ff.
- H a x , Karl, Die Bedeutung der betrieblichen Abschrei-
bungs- und Investitionspolitik für das wirt-
schaftliche Wachstum der modernen Industrie-
staaten, Zeitschrift für handelswissenschaft-
liche Forschung 1958 S.247 ff.
- H a x , Karl, Karl Marx und Friedrich Engels über den
"Kapazitätserweiterungs-Effekt", Zeitschrift
für handelswissenschaftliche Forschung 1958
S.222 ff.

- H a x , Karl, Möglichkeiten und Grenzen der Selbstfinanzierung, in: Die Kapitalausstattung der Unternehmung, Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer Bd.6, Düsseldorf 1952 S.113 ff.
- H ö f e r , Edgar, Die Besteuerung gewerblicher Gewinne nach dem Körperschaftsteuersatz (§ 32b EStG 1951), Steuerrecht in Kurzform, Gr.249 S.1 ff.
- H o l t e r m a n n , W., Die komplizierte Steuergesetzgebung. Ihre Auswirkungen auf Wirtschaft und Verwaltung, Sonderdruck aus den Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer zu Dortmund, herausgegeben 20.12.1956
- H o r n e f , Heinrich, Freie Wahl der Abschreibungsmethode?, Der Volkswirt 1958 S.862 f.
- H u s e m a n n , H., Die Eigenfinanzierung von Investitionen, Der Betrieb 1951 S.901 ff.
- I f o - Institut für Wirtschaftsforschung, Fünf Jahre Deutsche Mark, Berlin und München 1953
- I n s t i t u t "Finanzen und Steuern", Die Entwicklung der Investitionen in der Bundesrepublik, Schriftenreihe Heft 14, Bonn 1951
- J a c o b s o n , Per und Alec Cairncross, Observations on the German Position in relation to E.P.U., OEEC document MBC (50) 13 vom 20.11.1950
- J e c h t , Horst, Die Bundessteuerreform 1954, Finanzarchiv NF Bd.16 1955/56 S.31 ff.
- J e c h t , Horst, Finanzpolitik und Kapitalbildung, Tübingen 1958
- J e c h t , Horst, Probleme der Einkommensteuerreform, Göttingen 1948
- J e c h t , Horst, Staatliche Wirtschaftspolitik und Einkommensverteilung, in: Einkommensbildung und Einkommensverteilung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.13, Berlin 1957 S.126 ff.
- J e c h t , Horst, Zur Geschichte und Problematik mittelstandsorientierter Steuerpolitik, Finanzarchiv NF Bd.19 1958/59 S.92 ff.

- J o i n t Committee on the Economic Report, Federal Tax Policy for Economic Growth and Stability, Washington 1956
- J o s t o c k , Paul und Albert Ander, Konzentration der Einkommen und Vermögen, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, 1.Bd.: Stand der Konzentration, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.20/I, Berlin 1960 S.179 ff.
- K a p f e r e r , Clodwig, 1951 muß die Exportlethargie verschwinden!, Wirtschaftsdienst 1951 Heft 1 S.13 ff.
- K a p i t a l b i l d u n g und Steuersystem, Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Eilsen, Berlin 1930, 2 Teile
- K e y n e s , John Maynard, The General Theory of Employment Interest and Money, New York 1935
- K i m m e l , Lewis H., Taxes and Economic Incentives, Washington 1950
- K l e i n , Friedrich, Wirtschaftsexistenz und Steuerpolitik, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer Bd.1, Düsseldorf 1950 S.135 ff.
- K ö h l e r , Hans, Die degressive Abschreibung in der Konjunktur, Wirtschaftsdienst 1956 S.553 ff.
- K o s i o l , Erich, Anlagenrechnung, 2.Aufl. Wiesbaden 1955
- K u r a t o r i u m für das Industriekreditbank-Sondervermögen Investitionshilfe, Jahresbericht für das erste Geschäftsjahr (Rumpfgeschäftsjahr 1o.1. - 3o.6.1952); Jahresbericht für das zweite Geschäftsjahr (1.Juli 1952 - 3o.Juni 1953); Gesamtbericht über die Durchführung der Investitionshilfe und Jahresbericht für das vierte Geschäftsjahr (1.Juli 1954 - 3o.Juni 1955)
- L e h m a n n , M.R., Steuerreform und Abschreibung, Die Wirtschaftsprüfung 1958 S.169 ff.
- L o h m a n n , Martin, Abschreibungen, was sie sind und was sie nicht sind, Der Wirtschaftsprüfer 1949 S.353 ff.

- L o h m a n n , Martin, Kapitalbildung und Kapitalverwendung in der Unternehmung, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.5 Berlin 1953 S.169 ff.
- L u t z , Friedrich A., Zinstheorie, Zürich und Tübingen 1956
- M a n n , Fritz Karl, Die Gerechtigkeit in der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft (Festgabe für Georg v.Schanz) Bd.II, Tübingen 1928 S.112 ff.
- M a n n , Fritz Karl, Die Staatswirtschaft unserer Zeit, Jena 1930
- M a n n , Fritz Karl, Artikel "Steuer (II), Ideengeschichte der Besteuerung", in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 10.Bd., Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1959 S.107 ff.
- M a x w e l l , James A., Fiscal Policy, New York 1955
- M e i n h o l d , Helmut, Westdeutsche Wirtschaftspolitik und Konzentration, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, 2.Bd.: Ursachen der Konzentration, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.20/II, Berlin 1960 S.1333 ff.
- M e l l e r o w i c z , Konrad, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, Heidelberg 1957
- M e m o r a n d u m by the German Federal Government on the Measures designed for the Improvement of the German Balance of Payments, OEEC document C (50) 341 vom 27.11.1950
- M e m o r a n d u m der Bundesrepublik Deutschland zum Programm 1950/51 und 1951/52
- M e r k , Gerhard, Hängt die Investitionshöhe vom erwarteten Gewinn ab?, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 114.Bd. 1958 S.652 ff.
- M e r k , Gerhard, Zur Frage der Zinselastizität der Investitionen, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 114.Bd. 1958 S.454 ff.

- M e r k l e , Franz, Grundprobleme einer allgemeinen Steuerreform, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Schriftenreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer Bd.1, Düsseldorf 1950 S.159 ff.
- M i k s c h , Leonhard, Auf dem Wege zur Gesundung, Wirtschaftszeitung 1949 Nr.33 S.7
- M i k s c h , Leonhard, Preisentwicklung und Investition, Die Wirtschaftsverwaltung 1949 Heft 2 S.31 ff.
- M o e n i u s , Ludwig, Die Konjunktur - gestern, heute und morgen, in: Die Deutsche Wirtschaft zur Jahreswende 1952-53, Der Volkswirt Doppel-Nr.51/52 v. 20.12.1952 S.64 ff.
- M u t h e s i u s , Volkmar, Geldpolitik und Kapitalbildung, Die Wirtschaftsverwaltung 1949 Heft 3 S.6
- N e u b e r t , Helmut, Anlagenfinanzierung aus Abschreibungen, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1951 S.367 ff., 415 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Antinomien interventionistischer Wirtschaftspolitik und Möglichkeiten ihrer Überwindung, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 108.Bd. 1952 S.577 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Die Bedeutung der staatlichen Finanzpolitik in einer stetig wachsenden Wirtschaft, in: Die Bedeutung der staatlichen Finanzpolitik für die Konjunkturstabilisierung, Beihefte der Konjunkturpolitik Heft 2, Berlin 1957 S.9 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Diskussionsbeitrag zum Referat "Konzentration und Finanzpolitik" von Heinz Haller, in: Die Konzentration in der Wirtschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.22, Berlin 1961 S.299 f.
- N e u m a r k , Fritz, Internationale Entwicklungstendenzen auf dem Gebiete der Einkommensbesteuerung, Weltwirtschaftliches Archiv Bd.63 1949 (II) S.1 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Interventionistische und dirigistische Steuerpolitik, in: Wirtschaftsfragen der freien Welt (Festschrift für Ludwig Erhard), Frankfurt/M 1957 S.452 ff.

- N e u m a r k , Fritz, Les buts de l'impôt dans la théorie et dans la pratique contemporaines, Revue de science et de législation financières XLI 1949 S.101 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Möglichkeiten einer finanzpolitischen Beeinflussung von Kapitalbildung und Kapitalverwendung, in: Kapitalbildung und Kapitalverwendung, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.5, Berlin 1953 S.53 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Neue Ziele und Methoden der Steuerpolitik, Offene Welt, Sondernummer März 1954 S.37 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Theorie und Praxis der Budgetgestaltung, in: Wilhelm Gerloff und Fritz Neumark, Handbuch der Finanzwissenschaft Bd.I, Tübingen 1952 S.554 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947
- N e u m a r k , Fritz, Artikel "Steuer (I), Theorie der Besteuerung", in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften 10.Bd., Stuttgart, Tübingen und Göttingen 1959 S.93 ff.
- N e u m a r k , Fritz, Vom Wesen der Besteuerung, in: Beiträge zur Finanzwissenschaft und zur Geldtheorie (Festschrift für Rudolf Stucken), Göttingen 1953 S.7 ff.
- N i e w i n d , Steuerbegünstigung auf falschem Geleise, Handelsblatt 1951 Nr.39 S.5
- O E E C , Fünfter Bericht: Fortschritte und Probleme der europäischen Wirtschaft. Deutsche Übersetzung. Herausgegeben vom Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit, Bad Godesberg 1954
- O h n e V e r f a s s e r
- Aktuelle Fragen bei der ertragsteuerlichen Ausfuhrförderung, Der Betrieb 1957 S.1184 ff.
- Angriffe auf die degressive Abschreibung, Industriekurier 1958 Nr.16 S.3
- Aushebung des Sparkapitals?, Der Volkswirt 1951 Nr.14 S.9 f.
- Bergbau-Bilanzen mit besserer Finanzstruktur, Handelsblatt 1955 Nr.133 S.5

O h n e V e r f a s s e r

Das abgelehnte Steuergesetz, Handelsblatt
1949 Nr.28 S.5

Das Steuerjahr endet mit Enttäuschungen,
Handelsblatt 1948 Nr.80 S.7

Der Ruhrbergbau im Spiegel der Bilanzen,
Der Volkswirt 1955 Nr.45 S.30 ff.

Die geplanten Steuererleichterungen,
Handelsblatt 1949 Nr.2 S.5

Die Grundstoffindustrie baut aus, Der
Volkswirt 1951 Nr.26 S.9 ff.

Die neuen Steuer-Vorschläge, Wirtschafts-
und Finanzzeitung 1948 Nr.15 S.6

Die zweite Phase der Steuerreform, Wirt-
schaftszeitung 1949 Nr.5 S.13

Ein Schritt zum Sozialismus?, Der Volks-
wirt 1951 Nr.11 S.9 f.

Ersatz für das Exportförderungsgesetz?,
Wirtschaftsdienst 1956 S.75

Erweiterte Freigrenzen bei der Steuer,
Handelsblatt 1949 Nr.14 S.1

Exportförderung durch Steuervergünstigung,
in: "Die Berliner Wirtschaft", Mitteilungen
der Industrie- und Handelskammer zu Berlin
E.V. 1951 Nr.14 S.381 ff.

Exportgeschäft ohne wirtschaftlichen Anreiz,
Industriekurier 1951 Nr.29 S.3

Exportsubsidien unter Feuer, Der Volkswirt
1952 Nr.40 S.7

Genehmigung des zweiten Steuergesetzes,
Handelsblatt 1949 Nr.30 S.5

Grundsätzliches zur Steuerreform, Handels-
blatt 1948 Nr.16 S.6

Investitionen von gestern und morgen,
Der Volkswirt 1949 Nr.25 S.9

Kritik an neuen Abschreibungssätzen,
Industriekurier 1958 Nr.37 S.1

O h n e V e r f a s s e r

Neue Wege der Steuer- und Kreditpolitik,
Handelsblatt 1949 Nr.1 S.1

Nicht ohne steuerliche Exportförderung,
Der Volkswirt 1950 Nr.33 S.5

Ruhrzechen brauchen noch viel Kapital,
Industriekurier 1955 Nr.177 S.5

Steuergesetze mit Amnestie, Handelsblatt
1948 Nr.77 S.2

Steuerliche Planung im Unternehmen,
Handelsblatt 1950 Nr.68 S.5

Steuerreform in erster Lesung gebilligt,
Handelsblatt 1948 Nr.74 S.1

Tarifabbau besser als Sondererleichterung,
Handelsblatt 1949 Nr.5 S.5

Überalterte Maschinen, in: Die Deutsche
Wirtschaft zur Jahreswende 1952-53,
Der Volkswirt Doppel-Nr.51/52 vom
20.12.1952 S.95

Übergangsregelung zur Abschreibungsfrei-
heit nach § 36 Investitionshilfegesetz,
Der Betrieb 1954 S.1051

Umkämpfte Steuerreform, Wirtschaftszeitung
1949 Nr.6 S.9

Unwirksamkeit von Verwaltungsanordnungen,
Der Betriebs-Berater 1952 S.341

Was für die Ausfuhr getan wird, Deutsche
Zeitung und Wirtschaftszeitung 1951
Nr.44 S.5

Zuviel Sparpläne und Illusionen, Der
Volkswirt 1951 Nr.11 S.8

Zweifelsfragen zu § 32b EStG, Der Betrieb
1951 S.907

P a u l s e n , Andreas, Allgemeine Volkswirtschafts-
lehre Bd.III, Berlin 1959

P o o l e , Kenyon E., The Impact of Erosion of the
Personal Income Tax on Economic Stability,
Finanzarchiv NF Bd.18 1957/58 S.44 ff.

- P r e s s e -** und Informationsamt der Bundesregierung (Hrsg.), Ein Rechenschaftsbericht über die deutsche Finanzpolitik 1949 bis 1953. Die Rede von Bundesfinanzminister Schäffer zur Vorlage des Bundeshaushaltsplanes 1953/54 und der Reform der Einkommensteuer vor dem Deutschen Bundestag am 28. Januar 1953, o.O.u.J.
- R i e b e l** , Paul, Die Problematik der Normung von Abschreibungen, Der Betrieb 1960 S.729 ff.
- R ö p e r** , Burkhardt, Wirtschaftspolitische Probleme der westdeutschen Zahlungskrise, Wirtschaftsdienst 1951 Heft 6 S.9 ff.
- R o e p e r** , Hans, Hinter den Fassaden, Frankfurter Allgemeine Zeitung 1952 Nr.178 S.7
- R o e p e r** , Hans, Steuerfreiheit des nicht entnommenen Gewinns, Der Betrieb 1948 S.117
- R o g g e** , Kl., Steuerliche Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns (§ 10a EStG); Steuererleichterungen für buchführende Land- und Forstwirte und buchführende Gewerbetreibende (§ 32a EStG), Deutsche Steuerzeitung (A) 1950 S.193 ff.
- R u c h t i** , Hans, Die Abschreibung. Ihre grundsätzliche Bedeutung als Aufwandsfaktor, Ertragsfaktor, Finanzierungsfaktor, Stuttgart 1953
- S a n d i g** , Curt, Vorübergehende Finanzierung mittels Steuervergünstigungen, Die Wirtschaftsprüfung 1952 S.509 ff.
- S c h ä f e r** , Albert, Wirtschaftspolitische Reden 1946 - 1955, Hamburg 1956
- S c h i n d l e r** , Heinz, Investitionsrechnungen in Theorie und Praxis, Meisenheim/Glan 1958
- S c h m ö l d e r s** , Günter, Bemessungsgrundlagen der Betriebsbesteuerung, in: Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebsteuer. Vorgelegt vom Betriebsteuerausschuß der Verwaltung für Finanzen, Steuer und Wirtschaft 1949 Teil I Sp.985 ff.
- S c h m ö l d e r s** , Günter, Finanzierungsprobleme im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Eingliederung der Heimatvertriebenen, Schriften des Vereins für Socialpolitik NF Bd.6/II, Berlin 1955
- S c h m ö l d e r s** , Günter, Finanzpolitik, Göttingen und Heidelberg 1955

- S c h m ö l d e r s , Günter, Organische Steuerreform, Berlin und Frankfurt/M 1953
- S c h m ö l d e r s , Günter, Umbau des Steuersystems?, Köln 1953
- S c h n e i d e r , Erich, Einführung in die Wirtschaftstheorie II. Teil, Tübingen 1949
- S c h n e i d e r , Erich, Wirtschaftlichkeitsrechnung, Tübingen und Bern 1951
- S c h u l z e - B r a c h m a n n , Arno, Die steuerliche Exportförderung, 3.Aufl. Köln-Braunsfeld 1955
- S c h u l z e - B r a c h m a n n , Arno, Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, RWP-Blatt 1, 14 Steuer-R, D, Ausfuhr-Förderung I, Steuerliche Maßnahmen, I Übersicht, Lieferung vom 1. und 10.3.1955
- S c h w a d o r f , Wilhelm, Die degressive Abschreibung in der Praxis, Der Betrieb 1954 S.745 ff.
- S e i d l e r , Horst und Oskar de la Chevallerie, Die Anlageinvestitionen der sozialen und kulturellen Bereiche in der Bundesrepublik von 1949 bis 1957, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (Institut für Konjunkturforschung) Sonderhefte NF Nr.48 Reihe A, Berlin 1960
- S i a r a , Anwendung des Körperschaftsteuertarifs auf gewerbliche Einkünfte, Der Betrieb 1951 S.512 ff.
- S i a r a , Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr, Der Betrieb 1951 S.453 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Das Einkommen der Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen und seine Besteuerung (Ergebnisse der Einkommen- und Körperschaftsteuerstatistik 1950), Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.125
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Das Kontensystem für die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen der Bundesrepublik Deutschland, Erster Teil: Das angestrebte Kontensystem, Wirtschaft und Statistik 12.Jg. NF Heft 6 1960 S.317 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Das Volkseinkommen und Sozialprodukt im Bundesgebiet im 2. Halbjahr 1950 und im Jahr 1950, Wirtschaft und Statistik 3.Jg. NF Heft 4 1951 S.146 ff.

- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Die Abschlüsse der Aktiengesellschaften für die Geschäftsjahre 1952 und 1953, Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd.131
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Die Ergebnisse der Einkommensteuerstatistik 1949, Wirtschaft und Statistik 5.Jg. NF Heft 4 1953 S.175 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Die Neuberechnung des Sozialprodukts für die Bundesrepublik Deutschland, Ergebnisse für die Jahre 1950 bis 1954, Wirtschaft und Statistik 9.Jg. NF Heft 3 1957 S.123 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Die Verwendung des Sozialprodukts im 2.Halbjahr und im Kalenderjahr 1952, Wirtschaft und Statistik 5.Jg. NF Heft 4 1953 S.140 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Die Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung für die Bundesrepublik Deutschland (ohne Saarland und Berlin) 1950 bis 1959, Wirtschaft und Statistik 12.Jg. NF Heft 10 1960, Statistische Monatszahlen S.605 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Einkommen und Körperschaftsteuer der Körperschaftsteuerpflichtigen, Ergebnisse der Körperschaftsteuerstatistik 1957, Wirtschaft und Statistik 12.Jg. Heft 9 1960 S.523 ff.
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Finanzen und Steuern, Reihe 6 Einkommen- und Vermögenssteuern, I.Einkommen- und Körperschaftsteuer 1954 und 1957
- S t a t i s t i s c h e s Bundesamt, Statistische Jahrbücher für die Bundesrepublik Deutschland 1956 bis 1962
- S t e g m a i e r , H., Sonderabschreibungen nach § 36 IHG, Finanz-Rundschau 1959 S.263
- S t e i n b e r g , W., Einige Fragen zum ertragsteuerlichen Ausfuhrförderungsrecht, Deutsche Steuer-Zeitung (A) 1955 S.311 ff.
- S t e i n b e r g , W., Erweiterte steuerliche Ausfuhrförderung, Die Information über Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe, 1953 S.275 ff.
- S t e i n b e r g , W., Erweiterung der steuerlichen Ausfuhrförderung, Der Betriebs-Berater 1953 S.597 ff.

- S t e i n b e r g , W., Verstärkte Ausfuhrförderung,
Die Information über Steuer und Wirtschaft
für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
1952 S.371 ff.
- S t r a t h u s , Heinrich, Internationaler Steuer-
belastungsvergleich, Schriftenreihe der
Deutschen Europa-Akademie Heft 13,
Frankfurt/M 1952
- S t r a y e r , Paul J., Fiscal Policy and Politics,
New York 1958
- S t r i c k r o d t , Georg, Ausgleichende Export-
förderung, Frankfurter Allgemeine Zeitung
1952 Nr.238 S.7
- S t r i c k r o d t , Georg, Exportförderung mit
Schattenseiten, Industriekurier 1954
Nr.38 S.7
- S t u c k e n , Rudolf, Deutsche Geld- und Kredit-
politik 1914 - 1953, Tübingen 1953
- T h i e l , Rudolf, Gegenwartsfragen des Einkommen-
steuerrechts, Steuerberater-Jahrbuch
1954/55, Köln 1954 S.297 ff.
- T h i e ß , Erich, Die Abschreibungspolitik in der
eisenverarbeitenden Industrie unter dem Ein-
fluß des Investitionshilfe-Gesetzes, Zeit-
schrift für handelswissenschaftliche For-
schung 1954 S.446 ff.
- T r o e g e r , Heinrich, (Hrsg.), Denkschrift zur
Verbesserung der Einkommensbesteuerung
1957, Stuttgart 1958
- V e l d e , Kurt van der, Zur Auslegung des § 36
des Investitionshilfegesetzes, Der Betrieb
1954 S.420 ff.
- V e r h a n d l u n g e n des Deutschen Bundestages,
Stenographische Berichte
26.Bundestagssitzung vom 11.1.1950
41.Bundestagssitzung vom 24.2.1950
45.Bundestagssitzung vom 3.3.1950
123.Bundestagssitzung vom 7.3.1951
142.Bundestagssitzung vom 22.5.1951
155.Bundestagssitzung vom 21.6.1951
158.Bundestagssitzung vom 9.7.1951
176.Bundestagssitzung vom 22.11.1951

V e r h a n d l u n g e n des Deutschen Bundestages,
Stenographische Berichte

- 179. Bundestagssitzung vom 6.12.1951
- 181. Bundestagssitzung vom 13.12.1951
- 219. Bundestagssitzung vom 18.6.1952
- 220. Bundestagssitzung vom 26.6.1952
- 252. Bundestagssitzung vom 4.3.1953
- 263. Bundestagssitzung vom 5.5.1953
- 264. Bundestagssitzung vom 6.5.1953
- 65. Bundestagssitzung vom 28.1.1955
- 129. Bundestagssitzung vom 10.2.1956
- 174. Bundestagssitzung vom 29.11.1956

V o g t , Das Wahlrecht der zwei Tarife: Rechtsunsicherheit!, Finanz-Rundschau 1951 S.257 f.

W a l l i c h , Henry C., Triebkräfte des deutschen Wiederaufstiegs, Frankfurt/M 1955

W a n d e l , Lothar, Auswirkungen erhöhter steuerlicher Abschreibungen, Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1950 S.229 ff.

W i l h e l m i , Helmut, Änderung der Durchführungsverordnung zum Ausfuhrförderungsgesetz, Finanz-Rundschau 1954 S.471 ff.

W i n t r u f f , Günther, Kapitalfreisetzung und Kapazitätsausweitung durch Abschreibungen, Der Betrieb 1955 S.413 ff.

W i s s e n s c h a f t l i c h e r Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Organische Steuerreform, Bonn 1953

W i s s e n s c h a f t l i c h e r Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium, "Instrumente der Konjunkturpolitik und ihre rechtliche Institutionalisierung", Gutachten vom 3.6.1956 und 8.7.1956

W i s s e n s c h a f t l i c h e r Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium, "Ist zur Überwindung der gegenwärtigen Aufschwungshemmung eine aktive Konjunkturpolitik anzuraten?", 26. Gutachten vom 9.10.1951

W i s s e n s c h a f t l i c h e r Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium, "Kapitalmarktpolitik und Investitionspolitik", 20. Gutachten vom 10.12.1950

- W ö r t l i c h e r Bericht über die 17.Vollversammlung
des Wirtschaftsrates des Vereinigten
Wirtschaftsgebietes vom 14.6.1948
- W ö r t l i c h e r Bericht über die 33.Vollversammlung
des Wirtschaftsrates des Vereinigten
Wirtschaftsgebietes vom 18.2.1949
- W o l f , Eduard, Geld- und Finanzprobleme der
deutschen Nachkriegswirtschaft, in: Die
deutsche Wirtschaft zwei Jahre nach dem
Zusammenbruch (Deutsches Institut für
Wirtschaftsforschung - Institut für Kon-
junkturforschung), Berlin 1947 S.195 ff.
- W r e d e , Victor, Das Jahr der Deutschen Mark,
Wirtschaftszeitung 1949 Nr.49 S.5
- W r e d e , Victor, Schattenseiten der Geldreform.
Das fehlende volkswirtschaftliche Gleich-
gewicht und die Gegenmittel, Wirtschafts-
zeitung 1948 Nr.58 S.5
- Z w e i f e l , Fridolin Th., Förderung und Lenkung
industrieller Produktion durch steuerpoli-
tische Maßnahmen, Bern 1948

L e b e n s l a u f

Am 31. Januar 1932 wurde ich als Sohn des selbständigen Unternehmers Friedrich Heinzel und seiner Ehefrau Martha, geb. Schöbel in Breslau geboren. Im Anschluß an den Besuch der Volksschule trat ich dort im Herbst 1942 in das städtische Realgymnasium "Am Zwinger" ein. Nachdem ich vor den näherrückenden Kriegshandlungen Breslau im Januar 1945 verlassen mußte, setzte ich den unterbrochenen Schulbesuch am Staatlichen Realgymnasium Geisenheim-Rüdesheim in Geisenheim/Rhein fort, wo ich Ostern 1952 die Reifeprüfung ablegte. Im Sommersemester 1952 begann ich mein wirtschaftswissenschaftliches Studium an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt/Main und bestand dort im Juli 1956 die volkswirtschaftliche Diplomprüfung. Im Anschluß daran war ich in der Zentralredaktion der VWD-Vereinigte Wirtschaftsdienste G.m.b.H. in Frankfurt/Main tätig, während ich mich in den letzten Jahren ausschließlich der Promotion widmete. Meine akademischen Lehrer waren insbesondere die Herren Prof.Dr.Dr.h.c.Dr.h.c.Neumark, Prof.Dr.Herzog, Prof.Dr.Dr.Wehrle, Prof.Dr.Napp-Zinn, Prof.Dr.Sauermann und Prof.Dr.Hagenmüller.

